

CARLOS MEIRELES DOS SANTOS

DINO OSMAR RIBAS PEREIRA

**UMA CONTRIBUIÇÃO DE ESTUDOS PARA CRIAÇÃO DE MODELO QUE
PADRONIZE E ORIENTE A GESTÃO DE CUSTOS NO ENSINO
FUNDAMENTAL DO ESTADO DO PARANÁ.**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Departamento de
Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais
Aplicadas, da Universidade Federal do
Paraná, como requisito para obtenção do
título de especialista em Formulação e
Gestão de Políticas Públicas.

Orientador: Prof. Blênio César Severo Peixe

**CURITIBA
2007**

AGRADECIMENTOS

Agradecemos as pessoas que possibilitaram a realização deste trabalho;

ao Senhor Deus, que possibilita e ilumina as trilhas de nossas vidas, tornando possível a realização e conclusão deste trabalho;

ao estimado Professor Blênio César Severo Peixe pela confiança, desprendimento, estímulo e orientação nesse trabalho;

aos professores do curso, pela dedicação e tolerância, na convivência e na apresentação dos temas na sala de aula;

aos colegas, pelos bons momentos, pelo apoio e companheirismo;

aos companheiros, Amilton André Karas e Darcy Marzulo Ribeiro, e demais colegas da Secretaria Especial de Corregedoria e Ouvidoria Geral do Paraná, que ajudaram e contribuíram na busca de informações para realização deste trabalho;

ao Governo do Estado do Paraná, através da Escola de Governo, pela oportunidade que nos proporcionou, para a carreira profissional e para as nossas vidas;

e a todos, que de alguma forma, contribuíram para realização deste trabalho.

DEDICATÓRIA

Dedicamos este trabalho aos nossos pais,
que foram os guias de nossos primeiros
passos, o que permitiu seguirmos firmes
aos nossos objetivos.

LISTA DE SIGLAS

APMF	- Associação de Pais, Mestres e Funcionários
COPEL	- Companhia Paranaense de Energia
CLT	- Consolidação das Leis Trabalhista
EJA	- Educação de Jovens e Adultos
FUNDEPAR	- Fundação Educacional do Estado do Paraná
GAS	- Grupo Administrativo Setorial
GRHS	- Grupo de Recursos Humanos Setorial
IDH	- Índice de Desenvolvimento Humano
IPARDES	- Instituto Paranaense de Desenvolvimento Econômico e Social
NRE	- Núcleo Regional de Educação
QPM	- Quadro Próprio do Magistério
QPPE	- Quadro Próprio de Pessoal do Estado
PAGG	- Programa de Acompanhamento dos Gastos Públicos
PDDE	- Programa Dinheiro Direto na Escola
PEC	- Patrulha Escolar Comunitária
SANEPAR	- Companhia de Saneamento do Paraná
SEOGE	- Secretaria Especial de Corregedoria e Ouvidoria Geral
SEED	- Secretaria de Estado da Educação
SEOP	- Secretaria de Obras Públicas do Paraná
SIAF	- Sistema Integrado de Acompanhamento financeiro
UFPR	- Universidade Federal do Paraná

LISTA DE QUADROS

Quadro 1-a	-Demonstrativo de Aplicação de Recursos Direto na Escola – Loureiro Fernandes - Curitiba.....	41
Quadro 1-b	-Demonstrativo de Aplicação de Recursos Direto na Escola – Flávio da Luz – Curitiba.....	42
Quadro 1-c	-Demonstrativo de Aplicação de Recursos Direto na Escola – Marilis Pirotelli – Cascavel	43
Quadro 1-d	-Demonstrativo de Aplicação de Recursos Direto na Escola – Desembargador Antonio F. F. Costa – Guaraniaçu.....	44
Quadro 2-a	-Apropriação de Custos Indiretos.....	46
Quadro 2-b	-Consolidado do Custo Indireto.....	46
Quadro 3	-Proporcionalidade e Valores Apropriados Órgãos Indiretos.....	47
Quadro 4	-Totais de Alunos Matriculados no Estado em 2004.....	48
Quadro 5	-Laudo de Avaliação.....	50
Quadro 6	-Depreciação de Bens Móveis e Imóveis.....	51
Quadro 7	-Consolidado por Imputação e Indiretos.....	53
Quadro 8	- Custo Consolidado da Patrulha Escolar, 2004.....	54
Quadro 9	-Estrutura das Escolas pesquisadas.....	54
Quadro 10	-Alunos Matriculados, Antonio F.F. Costa, Marilis Pirotelli, Flávio da Luz e Loureiro Fernandes em 2004.....	55
Quadro 11-a	-Indicativo de Ociosidade e Exaustão, Cascavel.....	57
Quadro 11-b	-Indicativo de Ociosidade e Exaustão, Curitiba.....	57
Quadro 12	-Auxiliar para proporção de alunos por classe e período.....	58

Quadro 13	-Demonstrativo de Recursos sem o Item Alunos Reprovados..	58
Quadro 14-a	Escola Loureiro Fernandes, Curitiba – Rateio.....	60
Quadro 15-a	Escola Loureiro Fernandes – Itens para Rateio.....	61
Quadro 14-b	Escola Flávio da Luz, Curitiba – Rateio.....	63
Quadro 15-b	Escola Flávio da Luz – Itens para Rateio.....	64
Quadro 14-c	Escola Antonio F. F. Costa, Guaraniaçu – Rateio.....	66
Quadro 15-c	Escola Antonio F. F. Costa – Itens para Rateio.....	67
Quadro 14-d	Escola Marilis Pirorelli, Cascavel– Rateio.....	69
Quadro 15-d	Escola Marilis Pirorelli – Itens para Rateio.....	70

RESUMO

SANTOS, C. M. & PEREIRA, D.O.R., UMA CONTRIBUIÇÃO DE ESTUDO PARA CRIAÇÃO DE MODELO QUE PADRONIZE E ORIENTE A GESTÃO DE CUSTOS NO ENSINO FUNDAMENTAL DO ESTADO DO PARANÁ.

Este trabalho é um experimento que versa sobre a possibilidade de se consolidar uma ferramenta para as Escolas Públicas, que seja um modelo a ser padronizado, de forma que se possa obter o Custo Aluno. Modelo de ajuste para o desenvolvimento de ferramenta auxiliar na gestão escolar. Informar as condições necessárias para os agentes públicos gerenciarem os recursos aplicados. Demonstrar as formas de alocação de custos para verificar a efetividade de ações contínuas no desenvolvimento do Ensino Público oferecido no Estado do Paraná. Consolidação de informações e dados coletados nas unidades escolares com apresentação de planilhas para sistema de custo apropriado. Os principais resultados obtidos com esta ferramenta são as demonstrações do custo médio por aluno nas unidades pesquisadas, a verificação da ociosidade e da exaustão interferindo no custo, a verificação de que é importante implementar algumas necessidades de forma experimental como a manutenção preventiva, considerar as transferências para o livro didático e transporte escolar e rediscutir a questão da depreciação e avaliação do patrimônio a fim de que se possa dar continuidade a este trabalho de pesquisa.

Palavras-Chaves: Gestão de Custos, Modelo, Escola Pública, Ensino, Aluno.

e-mails: carlosmeireles1@hotmail.com;dinoosmar@ig.com.br

SUMÁRIO

AGRADECIMENTOS	II
DEDICATÓRIA	III
LISTA DE SIGRAS	IV
LISTA DE QUADROS.....	V
RESUMO	VII
1. INTRUDUÇÃO	1
2. REVISÃO DE LITERATURA.....	3
2.1. GESTÃO DE CUSTOS.....	3
2.1.1. Conceitos Fundamentais de Custos.....	5
2.1.2. Diferenças entre Despesas, Custos e Gastos.....	9
2.1.3. Despesas e Gastos na Escola são Investimentos?.....	13
2.2. CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS.....	14
2.2.1. Custos Diretos.....	14
2.2.2. Custos Indiretos.....	15
2.2.3. Diferença entre Custo Direto e Custo Indireto.....	17
2.2.4. Custos Fixos e Variáveis e as suas diferenças.....	17
2.3. FORMAS E MÉTODOS DE ATRIBUIÇÃO DE CUSTOS.....	19
2.3.1. Custeamento por Absorção.....	20
2.3.2. Custeamento Marginal, Direto ou Variável.....	20
2.3.3. Custeamento Baseado em Atividades - ABC.....	21
2.3.4. Alocação Direta.....	22

2.3.5. Rastreamento.....	22
2.3.6. Rateio.....	23
2.4. DIFERENÇAS ENTRE CUSTOS DOS PRODUTOS E SERVIÇOS...	25
2.4.1. Formação do Custo dos Produtos.....	25
2.4.2. Composição dos Custos dos Serviços.....	25
2.5. CUSTOS PARA TOMADA DE DECISÃO.....	29
2.5.1. Custo Imputado.....	29
2.5.2. Custo de Oportunidade.....	29
3. METODOLOGIA DA PESQUISA.....	31
4. CONSOLIDAÇÃO, COLETA, ANÁLISE E PROPOSTA DE	34
RESULTADOS.....	
4.1. ESTRUTURA DO ENSINO FUNDAMENTAL.....	34
4.1.1. Regiões Pesquisadas.....	34
4.1.2. Perfil dos Alunos por Região.....	35
4.1.3. Nível de Escolaridade Pesquisada.....	37
4.2. AVALIAÇÃO DA APLICAÇÃO DOS RECURSOS.....	38
4.2.1. Política para Alocação de Recursos.....	38
4.2.2. Comparação entre o Fixado e o Executado.....	39
4.2.3. Análise da Execução.....	40
4.3. CENTROS DE CUSTOS POR ESCOLA.....	41
4.3.1. Escolas de Curitiba.....	41
4.3.2. Escolas de Cascavel.....	43
4.3.3. Custos dos Órgãos Indiretos.....	45
4.3.4. Bens Imóveis e Móveis.....	49

4.3.5	Valores para Depreciação de Bens Imóveis e Móveis	51
4.3.6	Locação.....	51
4.3.7	Custos Indiretos.....	52
4.3.8	Manutenção Preventiva.....	52
4.3.9.	Patrulha Escolar Comunitária.....	53
4.4.	PROPOSTA DE MODELO PARA GESTÃO DOS CUSTOS.....	56
4.4.1	Sistemas de Custos.....	56
4.4.2.	Ociosidade e Exaustão.....	57
4.4.3.	Forma Direta de Distribuição de Recursos.....	58
4.4.4.	Atividade e Direcionador de Custo.....	59
5.	CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES.....	72
6.	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	75

1.INTRODUÇÃO

O ensino público no Estado do Paraná é responsável por atender aproximadamente 1.3 milhões de alunos matriculados em 2.100 estabelecimentos, sendo que em torno de 700 mil estão no nível fundamental, período de 5ª a 8ª séries, e envolve a aplicação de recursos federal, estadual e próprio, que garantem condições indispensáveis ao funcionamento da rede de ensino.

Este trabalho tem como objeto de estudo, a criação de modelo que aproprie custos, que possa ser padronizado por unidade e auxiliar na gestão escolar num contexto de avaliação do ensino fundamental, período de 5ª a 8ª séries.

O que se discute? Para esta questão é apresentada a necessidade de desenvolver modelos apropriados que sirvam de instrumentos para a avaliação da gestão de custos nos Órgãos e Unidades da administração pública. Este fato é constatado de maneira geral.

Este trabalho busca de certa forma mecanismos para avaliar a estrutura física e de pessoal, investigando a aplicação dos recursos destinados a estas unidades e verificando também, que algumas das condições destas escolas não mostram aspectos que deveriam compor nos quadros que retratam a realidade destes estabelecimentos.

Ter que conhecer quanto custa um aluno por unidade escolar levantou o problema da pesquisa. Por que não existe um modelo adequado para verificar a apropriação de custos e ser ainda capaz de informar de que maneira acontecem no custeio das unidades escolares, os investimentos e os gastos públicos?

Em decorrência da inexistência de um modelo e a obrigação de ter que conhecer quanto custa um aluno por unidade, obrigou levantar junto aos Órgãos

gestores da Atividade Educação e das Escolas, os dados e informações necessárias e criar um método que oriente para o desenvolvimento de um modelo de apropriação de custo, e que implemente os controles necessários para avaliar e conhecer os ambientes para gestão de custos.

As justificativas atendem a uma demanda da Secretaria de Corregedoria e Ouvidoria Geral (SEOGE) que tem necessidade de obter um instrumento que avalie e informe sobre a aplicação dos recursos para gastos e investimentos nas ações de governo. E que tenha aplicação prática para atuar nos ambientes de custos de serviços, antes se verificou da existência de metodologia específica que informasse sobre a gestão na escola pública, esta condição não foi a mais adequada, pois quem tem não disponibiliza e quem permite o acesso, apresentam um modelo que não aloca satisfatoriamente.

A partir de um estudo sistematizado, este trabalho tem como objetivo geral, o de verificar os investimentos e gastos nas escolas públicas de forma a produzir um modelo que auxilie na gestão escolar e que seja capaz de orientar e subsidiar as políticas públicas quanto à aplicação de recursos.

As ações para a execução do trabalho serão abordadas a partir dos seguintes objetivos específicos: avaliar os modelos de controles de gestão de custos na escola pública, pesquisar os modelos de gestão de custos e se há no ensino de outras localidades, fundamentar teoricamente as diversas formas de rateio na gestão de custos, levantar quais são os investimentos e gastos nas escolas públicas, verificar a existência ou ausência de controles na gestão dos investimentos e gastos nas escolas públicas e apresentar um modelo que possa ser padronizado para o rateio dos itens de custo.

1. REVISÃO DE LITERATURA.

Este trabalho descreve sobre Gestão de Custos, Classificação dos Custos, Formas e Métodos de Rateios, Diferenças entre Custos de Produtos e Serviços, Custeio por Atividade, Custos para Tomada de Decisão e Custo de Oportunidade.

1.1. GESTÃO DE CUSTOS

Este item trata de descrever os Conceitos Fundamentais de Custos e as Diferenças entre Despesas, Custos e Gastos. Embora que se tenha uma vasta literatura sobre custos e as pesquisas e trabalhos acadêmicos continuem ampliando, ainda mais o rol de autores e conceitos da matéria, cabe ressaltar que há grandes dificuldades de buscas por referencias que balizem a questão de Custos nos serviços públicos. É recorrente que por ter toda uma característica de gestão, com implicações que vão do campo político aos profissionais que atuam nas organizações públicas, não foi possível, com rara exceção, aprofundar a leitura além do que a doutrina permite, pois a prática constatada, por mais que a legislação oriente, ainda falta especificar modelos apropriados e capacitar os técnicos envolvidos de forma a superar as barreiras e paradigmas estabelecidos e que ainda proporcionam resultados que, ou omitem ou demonstram muito pouco em termos da aplicabilidade e da efetividade das ações de governo.

O ensino superior das finanças públicas é normalmente limitado ao estudo das questões orçamentárias e fiscais, ficando a Contabilidade Pública ou Governamental limitada a um breve resumo das contas e lançamentos como o objetivo final de, apenas, servir de base à prestação de contas que todo governante se vê obrigado a apresentar por força de dispositivos legais e constitucionais.

No entanto, a contabilidade governamental não pode ficar adstrita ao objetivo de prestação de contas, pois deve estudar formas que permitam o controle efetivo da gestão de governo e, ainda, pesquisar alternativas que auxiliem o processo decisório, buscando sempre a

transparência dos demonstrativos contábeis e financeiros para que todos os cidadãos possam compreender as ações dos governantes, aguçando a análise crítica e permitindo-lhes discernir quanto à forma de sua atuação, mormente no que diz respeito à subtração de parte do patrimônio do povo através dos tributos. (SILVA, 1996, p.17)

POMPERMAYER (1999, p.22) “A busca de um sistema de gestão de custos que atenda as necessidades deveria ser empreendida mediante um prévio conhecimento por parte da empresa sobre as dificuldades com as quais poderá se defrontar neste percurso”.

MIRANDA FILHO (2003, p.25) “No que tange as organizações públicas em geral, este tema é relativamente novo e pouco explorado pela literatura vigente. Diversos fatores contribuem para a não-utilização de muitos dos conhecimentos relativos a custos no setor público”.

MIRANDA FILHO (2003, p.25) ainda cita os seguintes autores que nesta linha de raciocínio OSTRENGA (1997), NAKAGAWA (1994) E KAPLAN & COOPER (1998) “vêm a Gestão de Custos – ou seja, o conjunto de práticas gerenciais decorrentes da utilização das informações geradas pelos Sistemas de Custos – Como um fator de ganho de competitividade, pelo melhor gerenciamento dos recursos organizacionais”.

Ainda sobre a Gestão de Custos, da ROCHA E SELIG (2002, p.1) “fazem saber que a contabilidade de custos ao trabalhar diretamente com a tomada de decisão, cria a necessidade de, se concebida sob uma abordagem sistêmica, tornar necessário o domínio de certos conhecimentos, tais como Psicologia, Física, Economia, Matemática, Estatística, etc, pois, só assim, será possível gerar informações relevantes, que envolve custos”.

2.1.1. Conceitos Fundamentais de Custos

Neste item destaca-se: custo no setor público que na opinião dos autores pesquisados, ou pode ser uma poderosa ferramenta de gestão, é um tema ainda desconhecido, ou ainda não foi encarado com a objetividade necessária.

a) Custos no Setor Público

Segue o entendimento a respeito da gestão de custos nos serviços públicos, com uma sugestão para que se possa entrar nesta seara, antes se faz necessário implementar os Controles Internos, de forma que se tenha num primeiro momento, trilhos dos encaminhamentos, e nesta ordem as condições para a mudança de paradigmas, que vão melhorar o entendimento das metodologias de custos.

ALONSO (1999, p.53) “Custo é uma ferramenta poderosa para melhorar o desempenho das organizações governamentais. Sendo assim, então devem ser desenvolvidas as competências para implantar sistemas de custos e gerenciar corretamente as informações por eles geradas. Há de se fazer um grande esforço de capacitação da administração pública para a gestão”.

MACHADO JR. & REIS (1990, P.143) “A determinação de Custos, especialmente no serviço público, não tem sido encarada com a objetividade que seria de desejar e os processos utilizados parecem ainda precários e complicados, é preciso para manter a eficiência ao longo do tempo, que se possua esquema que permita saber quanto estão custando os serviços que se oferece à população”.

MACHADO JR. & REIS (1990, p.123) “O controle interno é fundamental para o êxito da administração, quando estabelecido em sistema de funcionamento tal que permita as poderes o conhecimento seguro do que esta acontecendo na Administração”.

Já Alonso descreve abaixo as possíveis justificativas ou as considerações que relevaram uma ausência de cultura de custos no setor público brasileiro, sendo que a mesma citação também é encontrada em MIRANDA FILHO (2003, p.26) onde este último descreve que ALONSO (1999) "Atribui a não utilização de técnicas de custos ao cenário macroeconômico dos anos 70".

ALONSO, (1999, p.37) "Imaginem que o cenário econômico do Brasil atual fosse o vivido pelo país no início dos anos 70, quando a economia nacional apresentava altas taxas de crescimento econômico, pleno emprego, inflação tolerável, contas públicas saudáveis (superávit fiscal estrutural e baixo nível de dívida pública) e equilíbrio nas contas externas".

MIRANDA FILHO (2003, p.26) segue citando ALONSO (1999, p.37) "O autor destaca que neste cenário altamente favorável não havia uma força "externa" que estimulasse o governo a discutir o assunto "custos no setor público", contexto este que iria se reverter radicalmente nos anos 80 com a vinda da crise fiscal e a reorientação das políticas econômicas no sentido de conter o déficit público e cortar gastos"

Seguindo ainda, o entendimento do pesquisador em questão se remete a Lei, que regulamenta os princípios que norteiam as duas atividades, Pública e a Privada, justificando as razões de significativas diferenças entre elas na aplicação de custos.

As próprias diferenças entre as técnicas contábeis nas duas "esferas" da vida econômica. As empresas privadas seguem a Lei 6.404/76 e as organizações públicas são regidas pela Lei 4.320/64. Trata-se de dois diplomas legais inspirados em princípios contábeis diferentes sob muitos aspectos, notadamente no que tange ao registro dos custos e despesas. Merece destaque ainda o aspecto relativo ao modo como se estruturam os orçamentos das organizações públicas e que refletem a grande cadeia de inter-relações. (MIRANDA FILHO, 2003, p.26)

E assim verificar-se que o aspecto da gestão pública passa pela importância que tem a implementação de custos no setor público, conforme a citação de

ALONSO (1999, p.39) “O conhecimento do custo dos serviços públicos é fundamental para se atingir uma alocação eficiente de recursos. O desconhecimento dos custos é o maior indicador de ineficiência no provimento dos serviços públicos”.

b) Custo na Industria

Os autores aqui citados deixam bem claro que o envolvimento com a ciência de custos não é apenas uma condição que trata de resolver, conhecer e ter controles sobre determinado bem, serviço ou produto, ou ainda averiguar a quantas anda os níveis que modulam a execução de serviços prestados ou as benfeitorias públicas, é preciso que se tenha a iniciativa no tocante ao aprimoramento da arte de entrelaçar-se aos diversos seguimentos, que mensuram, imputam, apropriam e desvendam os valores que agregam na formação de um custo final. Para tanto, se pode observar que em se tratando de Gestão de Custos, os diversos conceitos relevantes, que se aliam ao processo de aprendizagem e desenvolvimento, contam por demais nas tomadas de decisão, evitando assim a falta de objetividade.

Um dos conceitos tidos como fundamental em custos, abrange uma linha do pensamento contábil que considera custos como um recurso para sacrifícios e que se pode abrir mão a um determinado fim, outros condicionam a um valor monetário que pode disponibilizar ou alcançar determinado bem ou serviço.

MIRANDA FILHO (2003, p.33) cita LEONE (2001, p.12) “Durante muito tempo se pensou que a contabilidade de custos se referia apenas ao custeamento dos produtos e que servia somente as empresas industriais. Todavia, atualmente esse ramo da contabilidade é constituído de técnicas que podem ser aplicadas a muitas

outras atividades, inclusive, e principalmente, aos serviços públicos e ainda as empresas não-lucrativas”.

MIRANDA FILHO (2003, p.74) “Fundamenta-se no conceito de custo como consumo de recursos, em função do que a separação entre custos e despesas pode ser relevante ou não, de qualquer modo, o conceito de custo concentra no efetivo consumo de recursos para o funcionamento da Organização, não se ocupando de inferências sobre fluxo de caixa ou demais questões patrimoniais”.

c) Diferenças Fundamentais dos Custos na Industria e Setor Público

Depois de analisada a sugestão de ALONSO, que informa que a questão de custos nos serviços públicos não teve o enfoque necessário. Pois não houve preocupação legislativa, que reluta para regulamentar nas leis, tanto na 101/00, como a 4.320/64, artigos que oriente a fim de definir os modelos que possam apropriar controles de custos nos três níveis de Governos: Federal, Estadual e Municipal e suas especificidades.

Segue ainda o autor MIRANDA FILHO, numa citação de MARTINS (2000) sobre a competitividade nas empresas privadas, decorrentes deste ambiente pela busca de esquemas de custos eficientes.

MIRANDA FILHO (2003, p.25) “As empresas privadas se defrontam com um ambiente institucional competitivo, que determina situações de mercado as mais diversas, exigindo esquemas de contabilização de custos eficientes, capazes de subsidiar as análises de rentabilidade, controle e tomada de decisão”.

As organizações públicas por sua vez, em sua grande maioria não atuam num mercado competitivo; frequentemente operam sob condições de monopólio, ou ainda ofertam bens públicos, o que as leva a adotar formas diferentes nos seus esquemas de contabilização de

gastos. Este modo de atuar tem determinado necessidades de gestão diferente das empresas privadas. De fato, dentro da tipologia das formas de administração pública enunciada por Bresser Pereira (1996) pode se dizer que o traço predominante das organizações públicas até época recente era o da "organização burocrática", que enfatizava não o "resultado" das suas ações, mas, sobretudo os "processos" pelos quais estas ações se realizam. (MIRANDA FILHO, 2003, p.27)

2.1.2. Diferenças entre Gastos, Custos e Despesas.

Foi possível encontrar vários autores coincidentes neste assunto, mas há controvérsia entre uns poucos, e neste caso já se pode imaginar o que ocorrerá quando os conceitos sobre custos de serviços públicos e de produção passarem a receber o mesmo tratamento em se tratando de pesquisa para referenciar novos trabalhos acadêmicos. Alguns destes autores apresentam os seus entendimentos a respeito dos controles existentes nos serviços públicos, principalmente na questão de sistemas que tratam, e muito bem, da despesa executada, mas todos são unânimes em afirmar que somente esta condição, não satisfaz e assim fica demonstrado ser necessário que a legislação vigente estabeleça parâmetros para gastos, custos e despesas, regulamentando modelos de controles que se afeiçoem aos poderes e níveis de governo, além é claro de ter que repensar o planejamento histórico e assim neste arcabouço de novos encaminhamentos, rever as metas, estratégias e capacitação de pessoal afeto aos controles.

MARTINS (2000, p.24) "No meio desse emaranhado todo de nomes e idéias, normalmente o principiante se vê perdido, e às vezes o experiente embaraçado".

a) Gastos

O Sacrifício financeiro com que a entidade arca para obtenção de um produto ou serviço qualquer, sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro). Conceito extremamente amplo e que se aplica a todos os bens e

serviços adquiridos; assim, tem-se Gastos, com a compra de matérias-primas, com a mão-de-obra, tanto da produção como na distribuição, Gastos com honorários da diretoria, Gastos na compra de um imobilizado etc. Só existe Gasto no ato da passagem para a propriedade da empresa do bem ou serviço, ou seja, no momento em que existe o reconhecimento contábil da dívida assumida ou da redução do ativo dado em pagamento. (MARTINS, 2000, p. 25)

(www.ccsa.ufpb.br, 17/04/07, Google, 10:00 horas) “O gasto pode ser definido como sendo o dispêndio financeiro que a entidade arca para a obtenção de um produto ou serviço qualquer. Dispêndio esse, representado por entrega ou promessa de entrega de ativos; ou seja, só existe o gasto no ato do reconhecimento contábil da dívida adquirida ou na diminuição dos ativos dados em troca”.

Para ALONSO (1999, p.55) Gastos Público ou de Governo “São sacrifícios financeiros que o governo faz de suas atividades ou de suas decisões”.

Acrescenta, MIRANDA FILHO (2003, p.47) “O importante no âmbito público é diferenciar os gastos que representam consumo de recursos dos demais gastos de outras naturezas”. “Nas organizações públicas, freqüentemente aparecerão gastos que fogem ao escopo de um Sistema de Custos, embora devam ser controlados pelo Orçamento Público e pela Contabilidade Pública”.

Seguindo ainda, o autor separa os Gastos Públicos em três grandes categorias:

- a) Gastos de funcionamento do governo – aqueles necessários à manutenção das atividades governamentais, sejam elas atividades-meio ou fins;
- b) Gastos de investimentos de governo – aqueles que de algum modo se incorporam ao capital público e ao capital social, na forma de projetos;
- c) Gastos de financiamento do governo – destinados a operações de repasses, transferências, subvenções, etc, que na ponta acabarão se tornando gastos de funcionamento ou de investimento. (MIRANDA FILHO, 2003, p. 47)

b) Custos

MARTINS (2000, p.25) “Gasto relativo à bem ou a serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços. O custo é também um gasto, só que reconhecido como tal, isto é, como custo, no momento da utilização dos fatores de

produção (bens e serviços), para fabricação de um produto ou execução de um serviço”.

ALONSO (1999, p.56) “São gastos incorridos na elaboração de um bem ou na prestação de um serviço”. Ou ainda “Os gastos incorridos na execução das atividades que compõem um processo de trabalho”. E seguindo “(...) é o valor dos recursos consumidos pelas atividades de órgão ou programa de governo num dado intervalo de tempo”.

MIRANDA FILHO (2003, p.58) cita LEONE (2001, p.9) “A Idéia básica de custos, atualmente, é de que eles devem ser determinados tendo em vista o uso a que se destinam. Por isso, a contabilidade de custos, quando acumula os custos e os organiza em informações relevantes, pretende atingir três objetivos principais: A determinação do lucro, o controle das operações e a tomada de decisões”.

(www.ccsa.ufpb.br, 17/04/07, Google, 10h00min horas) “O custo, em sua essência, é um gasto quando de sua utilização nos fatores de produção de bens e serviços. O consumo de energia elétrica, por exemplo, é um gasto na hora de seu consumo. Quando destinado (rateado) à produção de um bem ou serviço final, tornando-se custo segundo o “Princípio da Causação”, onde o custo é atribuído ao seu portador final (bem ou serviço).

c) Despesas

MARTINS (2000, p.26) “Bem ou serviço consumido diretamente ou indiretamente para a obtenção de receitas. As despesas são itens que reduzem o patrimônio líquido e que tem essa característica de representar sacrifícios de obtenção de receitas. Todo produto vendido e todo serviço ou utilidade transferidos provocam despesas”.

As despesas, assim como os custos, foram ou são gastos. Porém, existem gastos que muitas vezes não se transformam em despesas, por exemplo, elemento do ativo permanente imobilizado, como terrenos, que não são depreciados, mas na sua manutenção será uma despesa no ato da venda. Isto facilita verificar a definição de despesas como aqueles itens que diminuem o Patrimônio Líquido e que conseqüentemente têm esta característica de ser um dispêndio no processo de aquisição de receitas. Mas e o “Custo das Mercadorias Vendidas” representa um dispêndio na apuração da receita? De fato sim, no entanto, de acordo com o autor Eliseu Martins, a terminologia é errada e deveria ser chamado de “Despesas das Mercadorias Vendidas”. Por se tratar de um redutor na apuração de resultado. (www.ccsa.ufpb.br, 17/04/07, Google, 10h00min horas)

d) Despesa Pública

ALONSO (1999, p.55) “É o gasto do governo, que tem como contrapartida redução no saldo da conta caixa”. No setor público, todos dos gastos são contabilizados como despesas (orçamentárias ou extra-orçamentárias). “O mesmo não ocorre no setor privado, daí a distinção entre gastos e despesas do governo”.

A diferença entre Custos e Despesas, esta condição se constata melhor na empresa privada. A experiência na produção de bens e serviços e as dificuldades iniciais em identificar os custos, produziram práticas e nomenclaturas próprias que facilitaram os controles, e mapearam os procedimentos, como de classificar por processo de produção quando custos, e de manutenção quando gastos. O que não se pode, por exemplo, verificar nos serviços públicos dado que ainda não se encaminhou, por falta de regulamentação específica a prática dos controles para procedimentos e custos, que tanto os Tribunais de Contas dos Estados recomendam em seus pareceres, quando da aprovação parcial das contas públicas.

2.1.3. Despesas e Gastos na Escola Pública são Investimentos?

Para esta indagação a resposta baseia-se nas observações e na experiência de se estar muito próximo dos fatos. É pertinente à informação de que a indagação

não pretende ser capaz de fazer qualquer afirmação que contrarie a prática estabelecida, mas sim, coloca a dúvida para que esta suscite uma discussão e produza resultados que somem ao contexto que trata dos gastos público.

Se não for, quais são as condições necessárias para apurar como ocorre a aplicação dos recursos que se destinam ao custeio da escola pública, em toda a sua cadeia de custos, e como estes recursos inferem na questão da capacitação e formação dos Egressos?

MACHADO JR. & REIS, (1990, p.33) “O lucro que os serviços públicos obtêm é o benefício que proporcionam à comunidade e na maioria das vezes se exterioriza através das despesas de custeios e não dos investimentos”.

2.2. CLASSIFICAÇÃO DE CUSTOS

Este item trata de apresentar os conceitos de Custo Direto, Custo Indireto, as diferenças entre os dois Custos, o Direto e o Indireto e mais a diferença entre Custos Fixo e Custo Variável.

2.2.1. Custo Direto

Para MARTINS (2000, p.52) quando este recorre ao conceito na produção fica bem explicitado para o autor que o custo direto é aquele que pode ser verificado diretamente na apropriação. “Podemos verificar que alguns custos podem ser diretamente apropriados aos produtos, bastando haver uma medida de consumo (quilogramas de materiais consumidos, embalagens utilizadas, horas de mão-de-obra utilizadas e até força consumida). São os Custos Diretos com relação aos produtos”.

PADOVESE (2000, p.236) “Custos Diretos são os custos que podem ser fisicamente identificados para um seguimento particular sob consideração”.

ALONSO (1999, p.56) Com relação ao processo de trabalho ou serviço. “É a parcela do custo total que é univocamente identificada com o produto”.

No tocante a questão que trata de averiguar os custos de serviços públicos, é possível que se possa em algum momento da pesquisa, encontrar um modelo que sustente o desenvolvimento, e fundamente com lógica o conceito que aponte para uma verificação de que o custo direto, no setor público, tem a ver com os critérios que se mostram nas atividades fins, e que estão diretamente vinculados a determinada Atividade Principal. Desta forma recorre-se ao exemplo verificado nos serviços que uma escola pública oferece, tem-se ali, naquele estabelecimento, toda uma

característica para otimizar os recursos que repercutem da Atividade Principal, mas com uma dinâmica na ação que passa a ser capaz de produzir a qualquer tempo, do período letivo, um indicador de eficácia e efetividade. Por tanto, para o resultado fica bem claro que neste caso, o custo direto pode ser atribuído ao estabelecimento escolar, onde acontece a materialidade da função de Estado.

2.2.2. Custo Indireto

É um dos conceitos mais populares a respeito da definição de custos indiretos e que alguns autores transcrevem sem remorso algum, dado que é de domínio público, “Custo não associado diretamente a uma atividade ou produto”.

MARTINS (2000, p.53) “Cada vez que se faz necessário utilizar qualquer fator de rateio para a apropriação ou cada vez que há o uso de estimativas e não de medição direta, fica o custo incluído como Indireto”.

PADOVESE (2000, p.237) “São os gastos que não podem ser alocados de forma direta ou objetiva aos produtos ou a outro seguimento ou atividade operacional, e caso sejam, deve ser por intermédio de critérios de distribuição ou alocação”.

ALONSO (1999, p.56) “É a parcela do custo total que não pode ser identificada diretamente no processo específico, ainda que seja essencial para o mesmo, dependendo, portanto, de critérios de rateio”.

Para explicar melhor o parágrafo que tratou do custo direto no serviço público, pode-se querer supor que ao se desenvolver a questão, é necessário que não se trate com indiferença ao classificar os serviços prestados em determinada ação, e o exemplo mais claro ainda ocorre dentro da Atividade Educação, principalmente na oferta do ensino público, quando se observa que ao ocorrer à efetiva ação no

estabelecimento escolar, nota-se que esta dinâmica tem no seu cotidiano toda uma série de variáveis que determinam a sua eficiência e que vai depender da boa gestão e aplicação dos recursos que atendam a Pessoal, Custeios e Investimentos, podendo ainda ser verificado dentro desta execução, que cada estabelecimento é uma Unidade e que depende dos Recursos do Tesouro Constituídos, mas que também é capaz de produzir a partir de mecanismo conhecidos, como as Associações, e que gerem a arrecadação dos recursos próprios e que estes tem fundamental importância para a complementação da ação.

A questão, que se constitui, é que critérios vão definir quais são as atividades que podem ser estabelecidas como as que terão a sua alocação classificada como serviços diretos e por tanto facilitando o entendimento e a forma como será contextualizada numa possível identificação, tendo como exemplo a Secretária de Estado da Educação e as suas escolas públicas? O que pode ser entendido como custo direto e indireto?

Para tanto, ao avaliar um estabelecimento escolar e os seus custos, pode ser definido que este local para efeito de apropriação, tenha a sua classificação como prestadora de um serviço que esta vinculada a uma Ação Direta e por tanto, tudo o que se atrelar a ela poderá ser alocado como Indireto, neste caso ficaria a Secretária de Educação e suas Vinculadas, depois de ser apurada em seus custos Diretos, habilitada a ratear estes custos para os estabelecimentos escolares como parte integrante dos seus custos, agora Indiretos, como complemento ao total de recursos aplicados dentro da principal atividade fim destes.

2.2.3. Diferenças entre o custo Direto e Indireto

A questão está na definição de como se alocar os custos, tendo que se estar atento à atividade e não perder a oportunidade de análise, para identificar com clareza, no momento de rateio, o que se vincula diretamente aos serviços oferecidos e o que pode estar indiretamente incluído no custo final deste mesmo serviço.

MARTINS (2000, p. 56) explica esta diferença como. “Diretos e Indiretos dizem respeito ao relacionamento entre o custo e o produto feito: Os primeiros são fáceis, objetiva e diretamente apropriáveis ao produto feito, e os Indiretos precisam de esquemas especiais para a alocação, tais como base de rateio, estimativas, e etc”.

PADOVESE (2000, p.236) “Os custos são classificados como diretos ou indiretos. Contudo, esses termos não terão nenhum significado, a menos que o primeiro se identifique com alguma atividade operacional ou segmento da organização para a qual os custos possam ser relacionados”.

Esta classificação implica em separar, dentre todos os itens ou elementos de custos, os Diretos dos Indiretos, que recebem tratamento diferenciado nos procedimentos de apropriação, com impactos no método de custeio a ser utilizado. Os custos que não possam ser imediatamente identificados com os seus respectivos causadores recebem a denominação de indiretos porque os mesmos não deixam de ser apropriados aos objetos de custo, esta alocação acontece de forma indireta, mediante algum esquema de atribuição de custos, que pode ser feito, utilizando bases de rateio ou outras formas de direcionamento. (MIRANDA FILHO 2003, p.65)

2.2.4. Custos Fixos e Variáveis e as suas diferenças

No tocante a diferença entre eles, fica evidente que se deve considerar a relação Tempo (período) e Volume (produção) para que se tenha a exata noção no momento de classificá-los.

Outra classificação usual (e mais importante que todas as demais) é a que leva em consideração a relação entre os custos e o volume de atividade numa unidade de tempo.

Divide os custos em Fixos e Variáveis”. Por exemplo, o Valor global de consumo dos materiais dos materiais diretos por mês depende diretamente do volume de produção. Quanto maior a quantidade fabricada, maior seu consumo. Dentro, portanto, de uma unidade de tempo (mês, neste exemplo), o valor do custo com tais matérias varia de acordo com o volume de produção; logo, materiais diretos são Custos Variáveis. Por outro lado, o aluguel da fábrica em certo mês é de determinado valor, independentemente de aumentos ou diminuições naquele mês do volume elaborado de produtos. Por isso, o aluguel é um Custo Fixo. (MARTINS, 2000, p. 54)

PADOVESE (2000, p.237) “Apesar de serem conceitualmente fixos, tais custos podem aumentar ou diminuir em função da capacidade ou do intervalo de produção, e podem variar se os aumentos ou diminuições de volume forem significativos”.

2.3. FORMAS E MÉTODOS DE ATRIBUIÇÃO DE CUSTOS

Este item apresenta a opinião de alguns autores que salientam a importância da identificação e classificação de custos por intermédio de critérios convenientes, cabendo sempre a análise dos procedimentos quando se adotar o Custeamento por Absorção, Custeamento Marginal, Direto ou Variável e o Custeamento Baseado em Atividades - ABC e Atribuição de Custos as Atividades: A Alocação Direta, Rastreamento e Rateio.

a) No Setor Público

A identificação das atividades no setor público começa ocorrer quando se verifica uma série de fatores correlatos e que estão atribuídos aos custos de serviços. No caso de serviços públicos, podemos interagir com esta condição através dos programas e ações de governo, verificando por intermédio da execução orçamentária, o andamento, a periodicidade e o gráfico financeiro aplicado, este último por intermédio de relatórios mais específicos, sem esquecermos de que todas estas condições estão entrelaçadas por variáveis que tratam de Pessoal, Custeios e Capital.

MARTINS (2000, p.100) “Numa alusão as atividades relevantes, afirma que uma atividade é a combinação de recursos humanos, materiais, tecnológicos, e financeiros para se produzirem bens ou serviços...As atividades são necessárias para a concretização de um processo, que é uma cadeia de atividades correlatas, inter-relacionadas”.

2.3.1. Custeamento por Absorção

Neste caso, todos os custos relativos à produção, tanto os fixos como os variáveis, serão alocados seguindo a sua periodicidade. E cabe explicitar que cada empresa definirá os critérios que melhor lhe convenham na busca do custo justo.

MARTINS (2000, p.41) “Custeio por Absorção é o método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos...Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados”.

2.3.2. Custeamento Marginal, Direto ou Variável

De acordo com alguns autores este sistema se mostra capaz de mostrar a diferença entre a receita e o custo variável, dado que a empresa detenha o controle com amortizações no custo fixo, proporcionado na busca do lucro a partir do seu ponto de equilíbrio.

MARTINS (2000, p.222) “Pela própria natureza dos custos fixos (invariabilidade), arbitrariedade em seu rateio e variação por unidade em função da oscilação do volume global...”Criou-se um critério alternativo ao Custeio por Absorção. Trata-se do Custeio Variável (ou Direto) , em que só são agregados aos produtos seus custos variáveis , considerando-se os custos fixos como se fossem despesas”.

2.3.3. Custeamento Baseado em Atividades - ABC

É o método que atribui os custos indiretos aos produtos e serviços por meio de suas atividades. Este método é crítico com relação à arbitrariedade e formas aleatória de rateio e de acordo com alguns autores citados abaixo o ABC é;

NAKAGAWA (1994, p.29) “o ABC é um novo método de análise de custos, que busca rastrear os gastos de uma empresa para analisar e monitorar as diversas rotas de consumo dos recursos “diretamente identificáveis” com suas atividades mais relevantes, e destas para os produtos e serviços;...”o ABC é um facilitador de mudanças e atitudes em busca da otimização”.

Já em MARTINS (2000, p.314) pode-se verificar que o ABC tem como finalidade e o autor faz afirmação de que “Na verdade o uso do ABC, é extraordinário em termos de identificar o custo das atividades, dos processos e de permitir uma visão mais adequada para a análise da relação custo benefício de cada uma dessas atividades e desses processos”.

Com relação ao Setor Público, ALONSO (1999, p.50) enumera que há destacadas vantagens e defende a implantação do ABC, dado a sua flexibilidade e que a sua particularidade é compatível às organizações complexas e o define; “o ABC é uma ferramenta poderosa em programas de reestruturação de melhoria de gestão, pois não apenas apura os custos já incorridos, como também é particularmente útil para simular os impactos sobre custos decorrentes de ações de melhoria de processos, o ABC instrumentaliza cortes seletivos de despesa em programas de ajuste fiscal, minimizando o impacto negativo desses programas”.

O autor ainda justifica que atualmente o governo possui apenas sistemas (SIAFI e PAGG) que consolidam e informam a despesa pública, já o ABC viria para informar os custos.

a) Atribuição de Custos às Atividades;

A atribuição de custos as atividades segue de acordo com a forma mais criteriosa possível e com a seguinte ordem de prioridade, MARTINS (2000, p. 100) “Uma atividade é a combinação de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros para se produzirem bens ou serviços. As atividades são necessárias para a concretização de um processo, que é uma cadeia de atividades correlatas, inter-relacionadas”.

2.3.4. Alocação Direta

Ainda seguindo as orientações de MARTINS (2000, p.102) “A alocação direta se faz quando existe uma identificação clara, direta e objetiva de certos itens de custos com certas atividades. Podem ocorrer com salários, depreciação, viagens, material de consumo, etc”.

2.3.5. Rastreamento

Neste caso MARTINS (2000, p.102) “O rastreamento é uma alocação com base na identificação da relação de causa e efeito entre a ocorrência da atividade e a

geração dos custos, Esta relação é expressa através de direcionadores de custos de primeiro estágio, também conhecidos como direcionadores de custos de recursos”.

b) O que é um Direcionador de Custos?

Em MARTINS (2000, p.103) encontramos a seguinte definição. “Direcionador de custos é o fator que determina a ocorrência de uma atividade, que exigem recursos para serem realizadas, deduz-se que o direcionador é a verdadeira causa de custos. Portanto, o direcionador de custos deve refletir a causa básica da atividade e, conseqüentemente , da existência de seus custos”.

2.3.6. Rateio

Existem algumas variações sobre as definições que alguns autores apresentam sobre o tema;

Em MARTINS (2000, p.102) “O rateio é realizado apenas quando não há a possibilidade de utilizar nem a alocação direta e nem o rastreamento”.

De acordo com FIGUEIREDO E CAGGIANO (1993, p.40) “a expressão rateio de custo significa a distribuição proporcional dos itens de custo aos centros de custo” ou ainda “Um sistema de custo terá grande utilidade para fins gerenciais”.

Os centros de custos produtivos são aqueles realmente envolvidos na produção ou prestação de serviços, o passo seguinte é alocar estes custos, onde possível, aos centros de custos de serviços. A expressão alocação de custos tem significado especial quando usado referindo-se a alocação de todos os itens de custos aos centros de custos. A expressão rateio de custos significa a distribuição proporcional dos itens de custos aos centros de custos. Embora não exista uma base de rateio ideal, a sua escolha deve ser guiada por um esforço de alocação que guarde uma relação causa/efeito com as mudanças nos custos totais. (FIGUEIREDO e CAGGIANO, 1993, p. 41)

Num outro enfoque, que procura dar luz na questão que define um Sistema de Custo para a Administração Pública, em sua dissertação de mestrado, MIRANDA FILHO apresenta duas possibilidades:

- a) **Dentro** de uma visão “macro”, possibilitar a mensuração dos custos sociais de cada uma das diversas ações de governo, revelando, por exemplo, o quanto dos gastos de funcionamento que são realizados para apoiar os investimentos governamental. Trata-se de identificar o custo (sacrifício de recursos), para a sociedade, das ações de Governo.
- b) Sob uma ótica “micro”, permitir a apuração dos custos organizacionais das entidades governamentais, através de um sistema de coleta, mensuração e tratamento de informações relativas aos gastos de funcionamento de cada uma das organizações públicas. Trata-se portanto, de revelar o custo (sacrifício de recursos), para uma determinada organização pública, das suas diversas atividades. (MIRANDA FILHO, 2003, P.50)

2.4. DIFERENÇAS ENTRE CUSTOS DE PRODUTOS E DE SERVIÇOS

Este item trata da Formação do Custo dos Produtos e da Composição dos Custos dos Serviços, Serviço Público e Depreciação.

2.4.1. Formação do Custo dos Produtos.

De forma bem genérica é possível que se possa responder a questão da Formação de Custos de Produtos, a partir de análise que não se remeta somente ao teor conceitual dos diversos autores que despontam no aprofundamento de resultados de pesquisas e observações relevantes para o assunto. Ao querer justificar o argumento, busca-se informar que nesta questão é possível ter que se remeter a uma série de informações e conceitos que estão nos itens anteriores, o que poderia assim, apenas aumentar o volume de informações redundantes sem que efetivamente ocorra um fato novo. Por tanto para finalizar, informa-se que a formação dos custos de produtos refere-se a uma cadeia de gastos ou despesas que se efetuam na produção de um Bem ou na aquisição de um Produto, observando sempre a “Estrutura” dos resultados, a incidência e os prazos.

2.4.2. Composição dos Custos de Serviços

De igual forma anterior, podemos nos permitir pautar pela associação aos diversos e bons conceitos pesquisados sobre Custos. Os autores permitem uma desenvoltura acadêmica galopante, o que justifica a imensa quantidade de obras encontradas sobre o assunto; Produção de um Bem ou Aquisição de um Produto. Por

tanto é mais difícil ou até muito raro encontramos o mesmo tratamento para a questão de Serviços, com semelhança de raciocínio em pesquisas que possibilitem a mesma desenvoltura, que ocorre quando se trata do custo de produção.

Para que se conclua esta questão, não há como fugir da sobreposição, a falta de teóricos especialistas justifica e uns poucos pesquisadores orientam nesta direção, por tanto terá que ser discriminada toda a prestação de serviços de forma que fique bem claro; o período, o detalhamento de salários e encargos, o custo/hora, as despesas fixas e variáveis e o material aplicado quando houver.

a) Serviço Público

No serviço Público já é possível perceber que o interesse em se conhecer os custos de uma Gestão, motiva à busca de novos modelos que possam responder a implantação de conceitos que implementem uma nova e significativa doutrina nas organizações, facilitando a leitura da estrutura e o conhecimento do custo destes serviços.

Em ALONSO (1999,p.39) fica bem claro que o autor entende que o modelo de gestão da administração pública no Brasil encontra-se esgotada. E assim ele justifica “O conhecimento do custo dos serviços públicos é fundamental para se atingir uma alocação eficiente dos recursos”...“O desconhecimento dos custos é o maior indicador de ineficiência no provimento dos serviços públicos”...“Pelo exposto acima , não há duvidas que o tema é extremamente oportuno e terá importância crescente para a administração pública”.

É de conhecimento que por determinação da Lei de Responsabilidade Fiscal, no seu Artigo 50: “Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes: (...) Parágrafo 3º - A administração pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. Todos os órgãos públicos, sejam de Governos Federal, Estadual e municipal, estão incumbidos de apresentarem junto com suas prestações de contas, as planilhas que demonstrem os seus custos”.

Esta condição apesar de estar na lei, em regra geral, dificilmente se concretiza, sendo um dos gargalos que dificultam uma análise mais apurada do comportamento dos resultados executados. Desta forma, as variáveis tratadas neste trabalho podem vir auxiliar os gestores e gerentes com mais uma ferramenta de análise, podendo indicar é claro, como se comportam os investimentos e gastos públicos no ambiente da Ação de Governo, diminuindo as suposições que em determinado local ou momento, prevalecem mais, as decisões políticas do que as necessárias ações de políticas públicas.

MACHADO JR. & REIS, (1990, P.33) “O lucro que os serviços públicos obtém é o benefício que proporcionam à comunidade e na maioria das vezes se exterioriza através das despesas de custeios e não dos investimentos”.

b) Depreciação

As considerações sobre este tema são tratadas com alguma cautela, pois há exigências em que pesem as bases da observância.

Em PADOVESE (2000, p.239) encontramos o que o autor afirma como; "Em determinadas atividades, onde a aplicação e o valor dos equipamentos são elementos vitais para a produção, é possível um tratamento pra a depreciação como custo variável". "Se a causa da depreciação é a observância técnica, que deprecia o equipamento gradativamente num período, então a depreciação é um custo fixo".

2.5. CUSTOS PARA TOMADA DE DECISÃO

Este tópico trata da Imputação e do Custo de Oportunidade.

2.5.1. Custo Imputado

O custo Imputado é um artifício deliberado, que pode estar associado a um Produto, Bem ou Serviço. Alguns autores o sugerem mais para efeito interno e não aconselham a sua contabilização.

Em MARTINS (2000, p.260) “O custo imputado é um valor apropriado para efeitos internos ao produto, não contabilizável como tal”.

2.5.2.Custo de Oportunidade

Este item trata da preocupação sobre as alternativas no tocante as escolhas de aplicações de recursos e como se dá a retorno destas aplicações.

Em MARTINS (2000, p.251) “Representa o Custo de Oportunidade o quanto a empresa sacrificou em termos de remuneração por ter aplicado seus recursos numa alternativa ao invés de outra”.

Já PADOVESE (2000, p.244) traz uma citação de HORNGREN (1978) para ilustrar o Custo Oportunidade. “Um Custo de Oportunidade é a contribuição máxima disponível de que se abre mão utilizando-se recursos limitados para um determinado fim”...”Representa uma alternativa abandonada, de modo que o custo é do tipo diferente do tipo comumente encontrado no sentido de não ser o custo de desembolso”.

JIAMBALVO (2002, p.5) “São valores e benefícios a que se renunciam quando uma alternativa de decisão é selecionada em detrimento de outra”.

3. METODOLOGIA

Este trabalho aconteceu na escola pública, com alunos do ensino fundamental, período da 5ª a 8ª séries, e avaliou a estrutura física e de pessoal, investigando as formas de distribuição dos recursos financeiros destinados a estes ambientes e ainda verificou que as condições encontradas não retratam todas as variáveis que são possíveis de apropriação de custos na composição dos recursos previstos no orçamento destinados para a aplicação nas escolas públicas do Estado.

A pesquisa de campo, necessária para certificar o trabalho iniciou-se no mês de maio de 2005, junto aos Núcleos Regionais de Educação de Cascavel e Curitiba, tendo na coordenação de políticas públicas, o sociólogo DARCY MARZULO RIBEIRO. O objetivo foi de criar ferramentas para os controles dos custos necessários a uma orientação e execução de ações afirmativas por parte dos gestores desta atividade no Estado.

O primeiro cenário para o trabalho foi montado a partir dos Órgãos que coordenam e gerenciam a Rede Estadual de Ensino, Secretaria Estadual de Educação, FUNDEPAR e Núcleos Regionais de Educação, e ocorrendo na sequência a busca por informações diretamente nas escolas, que era o principal objetivo, pois é necessário para o desenvolvimento do modelo que se conheça as informações e dados, desde a estrutura física, como a fachada, banheiros, salas de aula, quadras de esporte, refeitórios, o “em torno comunitário” e as demais dependências do perímetro escolar. Estas condições foram fotografadas e descritas em relatórios.

Os procedimentos aplicados foram estes: contatos com as secretarias das escolas a fim de expor os objetivos do projeto, agendar a data e horário específico para a pesquisa se efetivar. No estabelecimento escolar, primeiramente tratar do

assunto com a Direção, Consultar da possibilidade de acesso às informações e dados da administração escolar.

Este projeto tem dois momentos. O primeiro se ocupa de ouvir os diretores, os professores, os funcionários, os alunos e finalizando, mas com relevância quando possível, a comunidade local. Desta maneira ficaram ordenadas às queixas e reivindicações em planilhas, para que sejam objetos de análise e contribuam para o resultado final do trabalho, surgindo daí indicadores que possa reproduzir a realidade e servir de referência para outros trabalhos ou novas ações de governo.

O segundo momento trata do acesso as informações e coletas dos dados e de estudar qual o caminho pode ser o mais adequado para chegar ao melhor resultado às condições encontradas sobre os alunos, salas de aulas, turmas, turnos, séries, professores, funcionários, gastos com água, luz, telefone, eventos, serviços, aquisição de utensílios e a manutenção, busca reavaliar as estruturas e imóveis, coletar informações dos móveis e equipamentos, apurar a depreciação destes e no campo das sugestões, verificar as condições para ser criado como contrapartida da depreciação, um fundo para a Manutenção Preventiva (custo oportunidade) que cuidará da estrutura do prédio escolar, o que evitaria o desperdício de gastos com as reformas seguidas, que ocorrem por ação de uso (exaustão) ou por ação do tempo.

E complementando, apresentar o resultado final, demonstrando como os Recursos para Pessoal, Custeios e Investimentos são apropriados, exemplo: pessoal e encargos, merenda, livro didático, equipamentos, fundo rotativo, pdde e a apmf, seguidas das despesas de Imputações e Custo de Oportunidade.

A chancela do trabalho vale-se das seguintes condições:

- a) Levantamento das referências bibliográficas sobre custos e custo aluno dentro do enfoque que tenha abrangência no ensino fundamental.

- b) Pesquisa e levantamento dos níveis que formulam, organizam e controlam as informações relevantes sobre a escola pública da rede estadual, dentro dos órgãos da administração direta e indireta que se vinculam a esta ação de Governo.
- c) Coleta de dados e análise das informações sobre a execução orçamentária e financeira, para a apropriação de custos da parte que trata apenas do gerenciamento administrativo destes órgãos e que os definimos como os que agregam custos indiretos para os estabelecimentos de ensino.
- d) Visita as escolas para pesquisa, coleta dos dados e de informações que se relacionam com a alocação de custos, tendo a finalidade de elaborar planilhas e sistematizar modelo que tenha a fundamentação teórica e seja de fácil aplicabilidade, servindo de ponto de partida para futuras considerações.

Abaixo se verifica a citação da técnica da FUNDEPAR na apresentação dos resultados de pesquisa que embasou o Estudo de Caso: Medição e Análise de Gastos no ano de 1980.

MATOS, (FUNDEPAR, 1980) “Vale ressaltar a dificuldade de se efetuar a caracterização da clientela escolar para o procedimento dos estudos de caso, considerando as limitações impostas pelo tempo, carência de dados, critérios no levantamento dos dados disponíveis, os quais não foram levantados especificamente para este tipo de trabalho e, conseqüentemente sem preocupação de serem correlacionados com vistas e análises”.

4. CONSOLIDAÇÃO, COLETA, ANÁLISE E PROPOSTA DE RESULTADOS

Este tópico da Estrutura do Ensino Fundamental, da Avaliação da Aplicação dos Recursos, dos Centros de Custos da Escola e da Proposta de Modelo para Gestão de Custos.

4.1. ESTRUTURA DO ENSINO FUNDAMENTAL

Nesta questão se tratará das Regiões Pesquisadas, o Perfil dos Alunos por Região e o Nível de Escolaridade Pesquisada.

4.1.1 Regiões Pesquisadas

As regiões escolhidas para a pesquisa foram estabelecidas por critérios que apontavam para uma variável que representasse a média do Estado do Paraná, para isso, buscou-se a semelhança e por tanto a determinante recaiu sobre o indicador Índice de Desenvolvimento Humano, IDH, valendo-se de informações coletadas junto ao IPARDES. Os municípios escolhidos foram Curitiba, Cascavel e região por apresentarem uma distribuição semelhante a média do Estado.

Para Curitiba foram escolhidas 10 escolas do Núcleo Regional de Capital, ficando estabelecidos que os bairros mais representativos para atender os objetivos seriam: Sítio Cercado com 2 escolas, Santa Felicidade com 2 escolas, Boqueirão com 2 escolas, Cabral com 1 escola, Cristo Rei com 1 escola, Barreirinha com 1 escola e o Passaúna com 1 escola.

Das 10 escolas de Curitiba, foram escolhidas 2, a escola Loureiro Fernandes, do bairro Ahú de Baixo e a escola Flávio da Luz, do bairro Sitio Cercado, que são partes do método em busca do modelo. Estas unidades passam a ser representadas nos quadros que mostram o desenvolvimento do trabalho para a busca de um modelo apropriado.

Para Cascavel o critério de escolha definiu que a amostra teria 15 escolas e por tanto, além do município de Cascavel, também fariam parte da amostra, as escolas dos municípios de: Cafelândia com 1 escola, Iguatú com 1 escola, Campo Bonito com 1 escola, Boa vista da Aparecida com 1 escola e Guaraniaçu com 2 escolas, todas no Núcleo Regional de Educação de Cascavel.

As escolas do município de Cascavel, assim como aconteceu em Curitiba, também obedeceram ao critério de escolha por bairros, seguindo a distribuição nesta ordem: Interlagos com 1 Escola, Brasmadeira com 1 escola, Pacaembu com 1 escola, Centralito com 1 escola, Santos Dumont com 1 escola, Vila Claudete com 1 escola, Boa Vista com 1 escola, Pacaembu com 1 escola e o distrito de São Salvador com 1 escola.

Das 15 escolas da Região de Cascavel, foram escolhidas as escolas Marilis Pirotelli da cidade de Cascavel e a escola Desembargador Antonio F. F. Costa da cidade de Guaraniaçu para complementar, junto com as escolas de Curitiba, o trabalho.

4.1.2. Perfil dos Alunos por Região

O perfil dos alunos de escola pública que fazem parte da pesquisa, é o de filhos de trabalhadores oriundos dos mais diversos seguimentos da sociedade, tais

como: Construção Civil, Autônomos, Funcionários Públicos e Comerciais e complementando vamos encontrar filhos de trabalhadores rurais itinerantes decorrentes das sazonalidades na agricultura, desempregados e pequenos proprietários rurais. Por tanto, podemos salientar que diferente de um estabelecimento escolar privado, o estabelecimento escolar público atende a todas as classes sociais, não fazendo nenhuma distinção, dado que é uma obrigação constituída, e que atende um programa de governo. Nestas condições, as semelhanças encontradas no perfil dos alunos foram relevantes e confirmadas pelos diretores das escolas.

Depois de escolhidos os municípios para a pesquisa, foi necessário estabelecer alguns parâmetros, e um desses, trata sobre os estabelecimentos da amostra. Estes estabelecimentos atendem a todos as classes de renda, e para tanto, ficaram distribuídas, obedecendo a uma metodologia que se remete ao Índice de Desenvolvimento Humano - IDH, tanto para Curitiba como para Cascavel, onde se poderá observar que devam ter entre si o fator semelhanças, relevando que esta questão trata apenas de identificar e verificar a representatividade dentro da pesquisa.

Na amostra de Cascavel, é preciso verificar que há duas condições, a primeira trata dos estabelecimentos do município de Cascavel e a segunda apresenta uma condição que apura o Núcleo Regional de Educação de Cascavel, pois sem estas referências a pesquisa não poderia ser representativa, dado que o intuito é averiguar se as condições podem contemplar a representatividade da região como um todo e os seus reflexos para um estudo que possa balizar a média dos outros municípios que pertencem ao Núcleo Regional.

A título de informação, foi possível verificar que tanto para Curitiba quanto para Cascavel, determinadas escolas apresentam um tipo de aluno que não é morador da

localidade onde está o estabelecimento escolar, ele vem de outras comunidades, podendo ser do próprio município ou da região metropolitana, o que é mais comum em Curitiba, com razões diversas, que vão desde a proximidade com o emprego dos pais até as condições favoráveis e atrativas que muitas escolas oferecem, podendo ser o café da manhã, os lanches nos intervalos de aulas, o almoço e a janta para aqueles que freqüentam o período noturno e que já estão no mercado de trabalho.

4.1.3. Nível de Escolaridade Pesquisada

A pesquisa trata de verificar as condições estruturais e de investimentos médios para os alunos do ensino fundamental, período de 5^a a 8^a séries.

4.2. AVALIAÇÃO DA APLICAÇÃO DOS RECURSOS

Este item trata Política para Alocação de Recursos, da comparação entre o Fixado e o Executado e da Análise da Execução.

4.2.1. Política para Alocação de Recursos

O que define a política para a alocação de recursos nas escolas está basicamente vinculado ao numero de matriculas que os estabelecimentos escolares venham receber para o período letivo. Basicamente as matriculas estabelecem o Porte e definem a Política de Gestão para a escola no que tange o Quadro de Pessoal como: Professores, Funcionários Técnicos e Administrativos, seguindo-se adiante com as definições para o Custeio Escolar, que ficará a cargo dos Recursos do Fundo Rotativo e por último os Investimentos, que pode ser apropriado às necessidades de Equipamentos e o Mobiliário escolar, que estão sob a responsabilidade da FUNDEPAR, na Coordenação de Suprimentos.

A titulo de informação, a questão anterior tem uma condição que também se vincula a uma variável resolutiva, e que está ligado à estrutura predial, o que pode ser também tratado como Porte Escolar, no entanto há nesta última, uma questão com ressalva, que pode abrigar uma série de indagações, e que também define por ocasião, a alocação dos recursos sem que se entre no mérito da capacidade estrutural, o exemplo que se ilustra mostra que se poderá vir a ter estabelecimentos com estrutura predial para receber três mil alunos por período letivo, no entanto, dado às condições que se apresentam, e a principal é a localização, o numero de matriculas não atinge ou vai alem da capacidade de estrutura escolar, estabelece-se

aí um porte por ressalva de matriculados e definindo uma alocação diferente de recursos para o qual a estrutura predial estaria primeiramente habilitada. O Resultado poderá ser que se tenha, caso possa vir a ser apurado, um custo incrementado na razão x e que mostre duas condições finais, uma média contaminada pela ociosidade da estrutura ou uma média contaminada pela exaustão de uso, este último é mais preocupante.

4.2.2. Comparação entre o Fixado e o Executado

Esta condição não é possível de se observar em termos de estabelecimento escolar, o orçamento fixado e a execução do mesmo se consolida na atividade Educação, ficando a cargo da Secretaria de Estado da Educação o gerenciamento da alocação dos recursos para as escolas. Cabe aqui a observação de que há possibilidade de que cada estabelecimento escolar tenha a capacidade de por intermédio de seus controles internos de gestão, serem uma unidade centro de custos, o que poderia facilitar os gestores da execução orçamentária e financeira quanto às projeções de gastos e do comportamento dos investimentos nesta atividade, além do fator positivo que a transparência e controle da despesa pública decalcam na população.

Para a questão de controles observem a citação de PEIXE, (2002, P. 92) "A necessidade de registros e controles aumenta à medida que a atividade econômica de um individuo ou grupo cresce, tendo em vista que o desenvolvimento ocorrido não pode mais ser diretamente administrado pelos próprios interessados, sendo necessário o uso cada vez mais intenso dos registros sistemáticos e do controle".

4.2.3. Análise da Execução

Para esta questão o texto da lei abaixo descreve como devem se comportar todas as entidades públicas no que cabem as suas responsabilidades.

(Lei nº 8485, 1987, cap. IV) "Das unidades estruturais comuns a todas as Secretarias de Estado. A vinculação entre a Secretária cuja estrutura integra a Secretaria de Estado da Fazenda, para a execução das atividades concernentes ao sistema financeiro, compreendendo contabilização, controle e fiscalização financeira; a execução do orçamento; a apuração, análise e o controle de custos; as atividades constantes do título VI ; outras atividades correlatas".

4.3. CENTRO DE CUSTO POR ESCOLA

Este item mostra os centros de custos das escolas de Curitiba; Loureiro Fernandes e Flávio da Luz, e de Cascavel: Marilis Pirotelli e Des. Antonio F. F. Costa.

4.3.1. Escolas de Curitiba

Para estas escolas, as primeiras pesquisadas, foi possível verificar como ocorre a aplicação dos recursos. Há de se observar que estas unidades recebem diferentes recursos, podendo ou não se significativo à aplicação dos mesmos, quando não corresponder a gastos de pessoal. Para ilustrar, separamos estes recursos por fonte de aplicação e vinculamos as despesas custeadas pelo Tesouro Estadual, pelas Transferências Federal e as de Recursos Próprios conforme demonstram os quadros –1-a , – 1-b para as escolas de Curitiba.

Quadro – 1-a - Demonstrativo da aplicação dos recursos por fonte ou origem diretamente na escola				
Escola Estadual: Loureiro Fernandes - Período de 5ª a 8ª Séries - Ahú de Baixo - Curitiba				TOTAL
Itens de despesas – 2004	Fonte ou Origem dos Recursos			
	Tesouro Estadual	APMF	Tesouro Federal	
Pessoal QPM (1)	638.659,25	-	-	638.659,25
Pessoal QPPE (1)	191.484,00	-	-	191.484,00
Pessoal CLT (1)	96.213,68	-	-	96.213,68
Móveis (2)	28.997,52	-	-	28.997,52
Equipamentos (2)	5.184,04	-	-	5.184,04
Utensílios (2)	4.821,88	-	-	4.821,88
Merenda (3)	-	-	9.829,55	9.829,55
Manutenção e Conservação - Fundo Rotativo (4)	21.885,79	-	-	21.885,79
PDDE - Equipamentos (5)	-	-	396,00	396,00
PDDE - Material de Consumo (5)	-	-	1.584,00	1.584,00
Manutenção e Conservação - APMF (6)	-	24.037,18	-	24.037,18
Água (7)	19.886,71	-	-	19.886,71
Luz (7)	26.024,24	-	-	26.024,24
Telefone (7)	2.784,72	-	-	2.784,72
Livro Didático (5)	-	-	9.306,00	9.306,00
Transporte Escolar (8)	-	-	-	-
Total	1.035.941,83	24.037,18	21.115,55	1.081.094,56

Quadro –1-b - Demonstrativo da aplicação dos recursos por fonte ou origem diretamente na escola				
Escola Estadual: Flávio da Luz - Período de 5ª a 8ª Séries - Sítio Cercado - Curitiba				TOTAL
Itens de despesas - 2004	Fonte ou Origem dos Recursos			
	Tesouro Estadual	APMF	Tesouro Federal	
Pessoal QPM (1)	248.165,58	-	-	248.165,58
Pessoal QPPE (1)	15.506,00	-	-	15.506,00
Pessoal CLT (1)	343.589,34	-	-	343.589,34
Móveis (2)	63.964,35	-	-	63.964,35
Equipamentos (2)	22.762,97	-	-	22.762,97
Utensílios(2)	1.745,02	-	-	1.745,02
Merenda (3)	-	-	15.005,43	15.005,43
Manutenção e Conservação - Fundo Rotativo (4)	23.046,00	-	-	23.046,00
PDDE - Equipamentos (5)	-	-	1.687,58	1.687,58
PDDE - Material de Consumo (5)	-	-	6.750,32	6.750,32
Manutenção e Conservação - APMF (6)		23.046,00		23.046,00
Água (7)	14.295,85	-	-	14.295,85
Luz (7)	14.894,02	-	-	14.894,02
Telefone (7)	5.244,29	-	-	5.244,29
Livro Didático (5)	-	-	36.660,00	36.660,00
Transporte Escolar (8)	-	-	-	0,00
Obras e Instalações(9)	95.000,00	-	-	95.000,00
Total	848.213,42	17.541,00	60.103,33	925.857,75

Fonte dos dados

- (1) - SEED - GRHS
- (2) - FUNDEPAR - SUPRIMENTOS
- (3) - FUNDEPAR - MERENDA ESCOLAR
- (4) - FUNDEPAR - FUNDO ROTATIVO
- (5) - MEC
- (6) - ESCOLAS - APMF
- (7) - SEED - GAS
- (8) - SEED - INFRA-ESTRUTURA
- (9) - FUNDEPAR - OBRAS E INSTALAÇÕES

4.3.2. Escolas de Cascavel

Usando os mesmos critérios adotados anteriormente para Curitiba, a pesquisa em Cascavel foi facilitada, apresentando uma dinâmica mais rápida, o que era esperado. A saber, deve-se informar que estas escolas foram pesquisadas com um critério de escolha dentro da amostra, buscando contemplar o Núcleo Regional de Educação, por tanto os quadros mostrarão uma escola do município de Cascavel e uma de Guaraniaçu. Outra condição observada foi que para estas escolas teremos o item de despesas com transporte escolar, que não se observa em nas escolas de Curitiba. Abaixo o quadro –1-c para a escola Marilis Pirotelli de Cascavel e – 1-d para a escola Antonio F. F. Costa de Guaraniaçu.

Quadro –1-c - Demonstrativo da aplicação dos recursos por fonte ou origem diretamente na escola				
Escola Estadual: Marilis Pirotelli - Período de 5ª a 8ª Série - Boa Vista - Cascavel				TOTAL
Itens de despesas – 2004	Fonte ou Origem dos Recursos			
	Tesouro Estadual	APMF	Tesouro Federal	
Pessoal QPM (1)	975.737,66	-	-	975.737,66
Pessoal QPPE (1)	31.330,00	-	-	31.330,00
Pessoal CLT (1)	122.506,72	-	-	122.506,72
Móveis (2)	33.455,35	-	-	33.455,35
Equipamentos (2)	2.794,76	-	-	2.794,76
Utensílios(2)	2.658,70	-	-	2.658,70
Merenda (3)	-	-	16.724,25	16.724,25
Manutenção e Conservação – Fundo Rotativo (4)	19.744,21	-	-	19.744,21
PDDE – Equipamentos (5)	-	-	1.241,30	1.241,30
PDDE – Material de Consumo (5)	-	-	4.965,20	4.965,20
Manutenção e Conservação – APMF (6)	-	42.996,22	-	42.996,22
Água (7)	13.182,00	-	-	13.182,00
Luz (7)	12.799,24	-	-	12.799,24
Telefone (7)	1.869,11	-	-	1.869,11
Livro Didático (5)	-	-	24.816,00	24.816,00
Transporte Escolar (8)	8.436,00	-	-	8.436,00
Total	1.224.513,75	42.996,22	47.746,75	1.315.256,72

Quadro –1-d - Demonstrativo da aplicação dos recursos por fonte ou origem diretamente na escola				
Escola Estadual: Antonio F. F. Costa – Período de 5ª a 8ª Série – Centro – Guaraniáçu				TOTAL
Itens de despesas - 2004	Fonte ou Origem dos Recursos			
	Tesouro Estadual	APMF	Tesouro Federal	
Pessoal QPM (1)	1.173.006,24	-	-	1.173.006,24
Pessoal QPPE (1)	111.784,00	-	-	111.784,00
Pessoal CLT (1)	141.312,64	-	-	141.312,64
Móveis (2)	28.265,67	-	-	28.265,67
Equipamentos (2)	5.289,03	-	-	5.289,03
Utensílios(2)	2.682,93	-	-	2.682,93
Merenda (3)	-	-	31.873,28	31.873,28
Manutenção e Conservação - Fundo Rotativo (4)	28.642,99	-	-	28.642,99
PDDE - Equipamentos (5)	-	-	1.656,90	1.656,90
PDDE - Material de Consumo (5)	-	-	6.627,60	6.627,60
Manutenção e Conservação - APMF (6)		15.389,11	-	15.389,11
Água (7)	15.882,39	-	-	15.882,39
Luz (7)	19.922,65	-	-	19.922,65
Telefone (7)	4.236,88	-	-	4.236,88
Livro Didático (5)	-	-	33.755,40	33.755,40
Transporte Escolar (8)	63.492,00	-	-	63.492,00
Total	1.594.517,42	15.389,11	73.913,18	1.683.819,71

Fontes

- (1) - SEED - GRHS
- (2) - FUNDEPAR - SUPRIMENTOS
- (3) - FUNDEPAR - MERENDA ESCOLAR
- (4) - FUNDEPAR - FUNDO ROTATIVO
- (5) - MEC
- (6) - ESCOLAS - APMF
- (7) - SEED - GAS
- (8) - SEED - INFRA-ESTRUTURA

Nos quadros demonstrativos das escolas, tanto de Curitiba como em Cascavel pode-se observar que os dados coletados são os que estão diretamente vinculados com as atividades escolares, o que facilita a organização por fonte de recursos, definindo os também com um centro de custo da unidade, bastando para isso que se passe a ter uma rotina estabelecida de acompanhamento e de melhorias dos controles já existentes.

4.3.3. Custos dos Órgãos Indiretos

Este item tratará de mostrar os custos dos Órgãos Gestores da Atividade Educação, aos quais se vinculam as escolas pesquisadas, a saber que foi apropriado os recursos do período em questão, para que se possível for, obedecendo-se a proporcionalidade representativa dos estabelecimentos escolares junto a Secretaria Estadual de Educação, a FUNDEPAR e aos Núcleos Regionais, alocar-se o resultado obtido na medida que cabe a cada uma das escolas, a sua parte tida como Custo Indireto.

Para informar, no quadro –3, para exemplificar fazemos um rateio dos custos tidos como indiretos (SEED, FUNDEPAR e NREs), a partir da proporção de alunos matriculados na rede publica estadual. Já o quadro –4, informa os totais de todos os alunos matriculados no Estado, por período, nível, na rede pública e os dos núcleos de Curitiba e Cascavel.

Os dados coletados foram obtidos junto aos próprios órgãos e dizem respeito aos gastos consolidados para o período de 2004, custos de manutenção, principalmente com as estruturas das sedes destes, tais como Pessoal, Custeio e Capital e ainda considerando a despesa com a depreciação que foi apropriada, conforme ilustram os quadros -2-a, -2-b , -3, e -4 na seqüência.

Quadro - 2-a - Apropriação dos Custos Indiretos – Órgãos Gestores - Período 2004

Órgãos - Itens	Salários QPM	Salários TF57	Salários TF58	Salário QPPE	Sal.Ciad/Outros	Água	Luz	Telefone	Total
SEED-sede	14.656.795,54	648.813,52	118.011,58	6.587.055,00	2.570.033,00	35.191,42	83.685,82	520.556,05	25.220.141,93
NÚCLEO CASCAREL	1.818.814,21	61.723,16	0,00	99.987,00	94.969,00	1.537,58	10.707,05	38.003,61	2.125.741,61
NÚCLEO CURITIBA	4.284.217,08	177.262,02	25.751,74	169.047,00	191.362,00	8.864,11	98.823,07	50.953,15	5.006.280,17
FUNDEPAR	-	-	-	2.030.650,32	-	8.864,11	98.823,07	94.325,12	2.232.662,62
Totais Órgãos	20.759.826,83	887.798,70	143.763,32	8.886.739,32	2.856.364,00	54.457,22	292.039,01	703.837,93	34.584.826,33

Órgãos - Itens	Veículos	Locação	Equipamentos	Móveis	Depr. Mobiliário	Imóveis	Depr. Imóveis	Total	TT Geral
SEED-sede	67.000,00	769.434,78	25.022,62	3.667.520,65	375.954,33	9.159.937,87	366.397,51	14.431.267,76	39.651.409,69
NÚCLEO CASCAREL	0,00	48.038,42	0,00	63.524,94	6.352,49	0,00	0,00	117.915,85	2.243.657,46
NÚCLEO CURITIBA	0,00	97.645,20	0,00	143.651,92	14.365,19	0,00	0,00	255.662,31	5.261.942,48
FUNDEPAR	0,00	1.202.917,00	25.001,36	0,00	2.500,14	6.326.000,00	253.040,00	7.809.458,50	10.042.121,12
Totais Órgãos	67.000,00	2.118.035,40	50.023,98	3.874.697,51	399.172,15	15.485.937,87	619.437,51	22.614.304,42	57.199.130,75

Itens para rateio	Quadro - 2-b - Consolidado Indireto - sedes			2004 Total
	SEED	Núcleos	Fundepar	
Pessoal - QPM	14.656.795,54	6.103.031,29	0,00	20.759.826,83
Pessoal - QPPE	6.587.055,00	269.034,00	2.030.650,32	8.886.739,32
Pessoal - F57...	766.825,10	264.736,92	0,00	1.031.562,02
Pessoal - PSS	2.570.033,00	286.331,00	0,00	2.856.364,00
Custeios	1.408.868,07	354.572,19	1.404.929,30	3.168.369,56
Depr.Móv/Eq/Vel	375.954,33	20.717,68	2.500,14	399.172,15
Depr.Imóveis	366.397,51	0,00	253.040,00	619.437,51
Total	26.731.928,55	7.298.423,08	3.691.119,76	37.721.471,39

Fonte: SEED, FUNDEPAR, PARANÁ PREVIDÊNCIA, NÚCLEOS

Quadro -3 - Proporcionalidade e valores apropriados para Órgãos Gestores – manutenção 2004

<i>Alunos da Escola Pública</i>	<i>Total</i>	<i>%</i>	<i>SEED/sede</i>	<i>FUNDEPAR</i>	<i>NRE - Curitiba</i>	<i>NRE - Cascavel</i>	<i>Total</i>
<i>Total de alunos no Estado</i>	1.257.770	100%	26.731.928	3.691.119	5.118.290	2.180.132	37.721.471
<i>Total de alunos em Curitiba</i>	208.316	16,56%	4.427.429,84	611.335,38	5.118.290,56	-	10.157.056
<i>Total de alunos em Cascavel</i>	56.884	4,52%	1.208.980,20	166.934,86	-	2.180.132	3.556.048
<i>Alunos da 5ª a 8ª em Curitiba</i>	89.446	42,94%	1.901.034,43	262.493,06	2.197.673,81	-	4.361.201
<i>Alunos da 5ª a 8ª em Cascavel</i>	31.509	55,39%	669.674,37	92.468,01	-	1.207.611	1.969.754
<i>Alunos avaliados em Curitiba</i>	7.023	7,85%	149.262,85	20.610,08	172.553,98	-	342.426
<i>Alunos avaliados em Cascavel</i>	6.512	20,67%	138.402,35	19.110,47	-	249.578	407.091
<i>Alunos da 5ª a 8ª em Curitiba</i>	89.446	42,94%	1.901.034,43	262.493,06	2.197.673,81	-	4.361.201
<i>Alunos na creche em Curitiba</i>	-	0,00%	-	-	-	-	-
<i>Alunos na pré-escola em Curitiba</i>	426	0,20%	9.053,96	1.250,16	10.466,75	-	20.770
<i>Alunos da 1ª a 4ª em Curitiba</i>	17.600	8,45%	374.060,39	51.649,91	432.429,16	-	858.139
<i>Alunos ensino Médio em Curitiba</i>	58.456	28,06%	1.242.390,59	171.548,13	1.436.254,50	-	2.850.193
<i>Alunos ensino Técnico em Curitiba</i>	-	0,00%	-	-	-	-	-
<i>Alunos do ensino Esp. em Curitiba</i>	1.931	0,93%	41.040,38	5.666,82	47.444,36	-	94.151
<i>Alunos do EJA em Curitiba</i>	40.457	19,42%	859.850,08	118.727,30	994.021,97	-	1.972.599
<i>Total de alunos em Curitiba</i>	208.316	100,00%	4.427.429,84	611.335,38	5.118.290,56	-	10.157.055
<i>Alunos da 5ª a 8ª em Cascavel</i>	31.509	55,39%	669.674,37	92.468,01	-	1.207.611	1.969.754
<i>Alunos na creche em Cascavel</i>	-	0,00%	-	-	-	-	-
<i>Alunos na pré-escola em Cascavel</i>	-	0,00%	-	-	-	-	-
<i>Alunos da 1ª a 4ª em Cascavel</i>	197	0,35%	4.186,93	578,13	-	7.550	12.315
<i>Alunos ensino Médio em Cascavel</i>	16.504	29,01%	350.766,63	48.433,53	-	632.531	1.031.731
<i>Alunos ensino Téc. em Cascavel</i>	-	0,00%	-	-	-	-	-
<i>Alunos do ensino Esp. em Cascavel</i>	252	0,44%	5.355,86	739,53	-	9.658	15.753
<i>Alunos do EJA em Cascavel</i>	8.422	14,81%	178.996,40	24.715,66	-	322.781	526.493
<i>Total de alunos em Cascavel</i>	56.884,00	100%	1.208.980,20	166.934,86	-	2.180.132	3.556.047
<i>Alunos da 5ª a 8ª no Estado</i>	713.389	56,72%	15.161.964,25	2.093.549,88	-	-	17.255.514
<i>Alunos na creche</i>	101	0,01%	2.146,60	296,40	-	-	2.443
<i>Alunos na pré-escola</i>	1.532	0,12%	32.560	4.495,89	-	-	37.056
<i>Alunos da 1ª a 4ª no Estado</i>	40.889	3,25%	869.031	119.995,07	-	-	989.026
<i>Alunos ensino Médio Estado</i>	410.174	32,61%	8.717.605	1.203.718,77	-	-	9.921.323
<i>Alunos ensino Técnico Estado</i>	18.480	1,47%	392.763	54.232,41	-	-	446.995
<i>Alunos do ensino Especial</i>	1.263	0,10%	26.843	3.706,47	-	-	30.549
<i>Alunos do EJA</i>	71.942	5,72%	1.529.014	211.124,88	-	-	1.740.139
<i>Total</i>	1.257.770	100%	26.731.928,55	3.691.119,76	5.118.290,56	2.180.133	37.721.472
<i>Pessoal</i>	<i>SEED-sede</i>	<i>NRE CASCABEL</i>	<i>NRE CURITIBA</i>	<i>FUNDEPAR</i>	<i>Total</i>		
<i>Professores</i>	422	51	104	0	577		
<i>Funcionários</i>	512	14	37	77	640		
<i>Total</i>	934	65	141	77	1217		
<i>QPM</i>	389	48	93	0	530		
<i>QPPE</i>	150	2	4	77	233		
<i>CLT</i>	395	15	44	0	454		
<i>Total</i>	934	65	141	77	1217		

Quadros - 4 - Totais de alunos matriculados no Estado em 2004							
Total no Estado		Total Rede Pública Estadual		NRE - Curitiba		NRE - Cascavel	
creche:	98.255	creche:	101	creche:	0	creche:	0
Pré-escola:	247.452	Pré-escola:	1.532	Pré-escola:	426	Pré-escola:	0
1ª a 4ª:	879.899	1ª a 4ª:	40.889	1ª a 4ª:	17.600	1ª a 4ª:	197
5ª a 8ª:	804.919	5ª a 8ª:	713.389	5ª a 8ª:	89.446	5ª a 8ª:	31.509
médio:	467.730	médio:	410.174	médio:	58.456	médio:	16.504
técnico:	32.803	técnico:	18.480	técnico:	0	técnico:	0
especial:	49.271	especial:	1.263	especial:	1.931	especial:	252
EJA:	106.310	EJA:	71.942	EJA:	40.457	EJA:	8.422
-	-	Pesquisado	13.535	Pesquisado	7.023	Pesquisado	6.512
		Escolas	2.101	Escolas	10	Escolas	15
Total	2.686.639	Total	1.257.770	Total	208.316	Total	56.884
Fonte: Portal Dia a Dia Educação e Escolas Pesquisadas			Peso 5ª a 8ª	Estado	12,54%	Estado	4,42%
			Peso 5ª a 8ª	Curitiba	7,85%	Cascavel	20,67%

Este quadro – 4, mostra os alunos matriculados no Estado do Paraná em 2004. Ele orienta para a verificação dos limites da distribuição, que se deu no desenvolvimento do modelo, quando foi preciso identificar os pesos que determinariam o quanto podia ser alocado para as escolas, com relação aos custos indiretos.

4.3.4. Bens Imóveis e Móveis

Este item apresenta uma questão que se mostra aberta para ser debatida, a avaliação e valoração do patrimônio ou bem público para valores de mercado, atualizando de maneira que venha a ter reflexos na apuração dos resultados e assim podendo ser verificado nos balanços das empresas públicas. Esta questão poderia ser corroborada pelos controles internos, desde que estabelecidos os parâmetros para a avaliação, pois corpo técnico para isso existe.

Assim que foi apurado o resultado das pesquisas nas escolas, verificou-se que para se falar da média de gastos por unidade na rede estadual de ensino público, seria necessário discutir a questão que envolve as estruturas dos estabelecimentos escolares afim de que para efeito de custo médio se pudesse não deixar de contemplar uma parte importante e recomendada dentro da legislação, a depreciação e a imputação do custo de oportunidade na figura de locação. Para que de fato se obtivesse estes valores, foi solicitado um levantamento detalhado dos estabelecimentos pesquisados junto a Secretaria de Obras Públicas, por intermédio do laudo nº 073/05, que avaliou as condições estruturais e atualizou para valores de mercado os imóveis das escolas, quadro -5 a seguir

SECRETARIA DE ESTADO DE OBRAS PÚBLICAS - SEOP												
DEPARTAMENTO ESTADUAL DE CONSTRUÇÃO DE OBRAS E MANUTENÇÃO												
LAUDO DE AVALIAÇÃO N° 073-05												
Quadro -5 - Laudo de Avaliação - 2005												
Estabelecimentos	Áreas				Valores				aluguel/ano			
	Área de terreno	Área construída	Área Seca	Área úmida	Unit As	Unit Au	Valor As	Valor Au	Valor const	aluguel/m2		
Colégio Estadual Loureiro Fernandes	12.276,00	5.067,00	4.982,93	84,08	677,26	804,24	3.374.715,85	67.616,60	3.442.332,46			
Colégio Estadual Flavio Da Luz	4.353,00	2.037,00	1.927,23	109,77	677,26	931,23	1.305.231,20	102.216,50	1.407.447,70			
Marilis Pirocelli	6.872,00	2.463,00	2.335,52	127,48	677,26	804,24	1.581.754,28	102.524,71	1.684.278,98			
Des. Antonio F. F. Costa	9.526,00	3.746,00	2.862,60	883,40	677,26	804,24	1.938.724,48	710.466,94	2.649.191,42			
Estabelecimentos	Valores				aluguel/ano							
	Dep %	Valor dep	Valor Unit. Terr	Valor do terreno	Valor total	Valo Unit const	Valor unit total	Aluguel	aluguel/m2			
Colégio Estadual Loureiro Fernandes	34,74%	2.246.431,74	234,29	2.876.091,43	5.122.523,17	679,36	1.010,96	35.857,66	7,08			430.291,95
Colégio Estadual Flavio Da Luz	1,88%	1.381.008,80	62,86	273.617,14	1.654.625,94	690,94	812,29	11.582,38	5,69			138.988,58
Marilis Pirocelli	20,15%	1.344.896,77	166,67	1.145.333,33	2.490.230,10	683,83	1.011,06	17.431,61	7,08			209.179,33
Des. Antonio F. F. Costa	36,93%	1.670.845,03	45,00	428.670,00	2.099.515,03	707,21	560,47	14.696,61	3,92			176.359,26

Elaborado por Milton Paulo Ross Júnior - CREA 8706-D - Engenheiro da SEOP

4.3.5. Valores para Depreciação de Bens Imóveis e Móveis

Depois de apurada a atualização dos imóveis públicos pelo laudo nº 073/05 da Secretaria de Obras Públicas do Paraná, estabelecendo um valor para os prédios das escolas, foi possível apropriar a despesa de depreciação.

Para o Mobiliário e Equipamentos das escolas foi levantado junto a FUNDEPAR, na Coordenação do Departamento de Suprimentos, a listagem deste patrimônio, o saldo e as aquisições no período de 2004.

Abaixo se observa o quadro - 6 que ilustra os valores obtidos.

Quadro -6 - Depreciação de Bens Móveis e Imóveis para 2004				
Escolas	Valor de construção	Taxa de depreciação:4%	Valor do Mobiliário	Taxa de depreciação:10%
Colégio Estadual Loureiro Fernandes	3.442.332,46	137.693,30	39.003,00	3.900,30
Colégio Estadual Flávio da Luz	1.407.447,70	56.297,91	88.472,34	8.847,23
Des. Antonio F. F. Costa	2.649.191,42	105.967,66	36.238,00	3.623,80
Marilis Piretelli	1.684.278,98	67.371,16	38.909,00	3.890,90

4.3.6. Locação

Neste item se verifica a locação, quadro –7, que para as escolas privadas tem valor importante na atribuição de custo, pois custeia parte da manutenção do prédio escolar tendo por tanto que ser financiado pela mensalidade escolar. É de conhecimento que boa parte destas escolas, apesar de possuírem prédio próprio, procedem desta forma, o que é perfeitamente aceitável.

Quanto aos prédios públicos, esta questão, locação, não recebe o mesmo tratamento dispensado para a escola privada haja vista que a cultura dos controles no

serviço público ainda procura desenvolver sistemas e capacitar pessoal para integralizar o Patrimônio Público, por tanto para a pesquisa não foi surpresa verificar que se desconhecem os valores destes prédios, principalmente os estabelecimentos que estão no interior. Para efeito de custo, se observa que está sendo apresentados para o experimento, o item locação e o item depreciação do imóvel, os dois oriundos da avaliação das estruturas pesquisadas e que podem ter a devida consideração em se tratando de investigar todas as possibilidades que agregam valor nos investimentos para os alunos das escolas públicas.

4.3.7. Custos Indiretos já Rateados.

Os dados coletados foram obtidos junto aos próprios órgãos; SEED, FUNDEPAR, Núcleos Regionais e Patrulha Escolar e dizem respeito aos gastos consolidados para o período de 2004, custos de manutenção, principalmente com as estruturas das sedes destes órgãos, tais como Pessoal, Custeio e Capital e ainda considerando a despesa com a depreciação dos mesmos que foi alocada conforme ilustra o quadro – 7.

4.3.8 Manutenção Preventiva

Este item também ocorre por imputação e no experimento aparece como uma sugestão para atender, como o próprio nome indica, as necessidades com a manutenção preventiva do prédio escolar, tais como os serviços que atendam as infiltrações decorrentes de acidentes na cobertura e que compromete caibros, instalações elétricas e danificação do forro, também deve atender dentro de um

orçamento compatível, outros serviços de manutenção como os de hidráulica, pequena carpintaria e pequenos danos de estrutura. A manutenção Preventiva poderá receber o mesmo montante que a escola recebe para o Fundo Rotativo, ou vir a ser constituída de Fundo formado pela contra-partida da depreciação do imóvel, sendo que este recurso deverá ter conta vinculada, com prestação de contas que demonstre as despesas dos serviços prestados e materiais aplicado. É possível que sem bem empregado este recurso, se possa ao longo de 5 possíveis períodos, economizar 4 vezes o valor anual aplicado na manutenção preventiva em um único gasto com grandes reformas, pode ser o custo de oportunidade se implantado. ver valor no quadro – 7.

Quadro -7 - Consolidado por Imputação e Indiretos - Núcleos de Curitiba e Cascavel - 2004

Escolas N.R.E Curitiba	Custos por Imputação		Custos Indiretos			
	Manutenção Preventiva	Locação	SEED	FUNDEPAR	NÚCLEOS	PATRULHA ESCOLAR
Flávio da Luz	23.583,48	130.572,14	27.629,46	3.815,05	31.940,79	14.209,89
Loureiro Fernandes	21.885,79	430.291,95	7.013,63	968,44	8.108,05	10.479,54
Total	45.469,27	560.864,09	34.643,09	4.783,49	40.048,84	24.689,43
Escolas N.R.E Cascavel	Manutenção Preventiva	Locação	SEED	FUNDEPAR	NÚCLEOS	PATRULHA ESCOLAR
* Antonio F. F. Costa	28.642,99	176.359,26	25.440,36	3.512,78	45.876,14	-
Marilis Pitotelli	19.744,21	209.179,33	18.703,02	2.582,50	33.726,82	20.674,47
Total	48.387,20	385.538,59	44.143,38	6.095,28	79.602,96	20.674,47

* A Patrulha Escolar não atende o município de Guaraniaçu

o rateio do custo da PEC considerou a quantidade de pessoas do estabelecimento atendido

4.3.9. Patrulha Escolar Comunitária

O custo da Patrulha Escolar Comunitária foi Obtido junto ao Comando da Policia Militar do Estado do Paraná e atende grupos de até 10 escolas. Também foi

considerado Indireto como demonstram os quadros e o seu rateio foi proporcional à comunidade escolar, ver quadros - 7 acima e - 8 abaixo.

Quadro -8 - Custo Consolidado da Patrulha Escolar - 2004			
Custo Pessoal	Custo Manutenção	Custo Equipamentos	Total
35.826,39	18.659,00	47.159,00	101.644,39

Fonte: Polícia Militar Pr.

a)Estrutura das Escolas

Nas escolas pesquisadas foi possível coletar informações para que se conheça o porte, área escolar, pessoal, transporte escolar e alunos, ver quadro -9 e - 10 abaixo. Estes dados são importantes para o rateio e distribuição dos custos nas unidades de ensino.

Quadro -9 - Estrutura das Escolas Pesquisadas – 2004				
<i>Local</i>	Núcleo Regional - Cascavel		Núcleo Regional - Curitiba	
Características	Antonio F.F.Costa	Marilis Pirotelli	Flávio da Luz	Loureiro Fernandes
Tamanho	-	-	-	-
Porte	8	7	8	6
Alunos Matriculados	1.751	1.308	1.638	1.200
Área Escolar - m²	-	-	-	-
Construída	3746 m²	2463 m²	2037 m²	5067 m²
Total	9526 m²	6872 m²	4353 m²	12276 m²
Pessoal – Magistério	-	-	-	-
Professor QPM	50	40	12	33
Professor CLT TF57	6	5	12	2
Professor CLT PSS	5	7	22	3
Pessoal - Administrativo	-	-	-	-
Funcionário QPPE	27	2	1	7
Funcionário CLT TF57	0	0	0	0
Funcionário CLT PSS	0	18	23	15
Transporte Escolar	-	-	-	-
* 775 alunos x R\$ 148,00	101.824,00	12.876,00	0,00	0,00

* valor fornecido pela SEED.

b)Alunos Matriculados em 2004

Quadro – 10-a Escola Estadual Des. Antonio F. F.Costa - Guaraniaçu					
Alunos	Séries				total
	5ª	6ª	7ª	8ª	
Matriculados	344	340	293	220	1197
Reprovados	73	67	52	26	218
Aprovados	216	229	196	150	791
Transferidos/Evadidos	55	44	45	44	188
Reprovados	21,22%	19,71%	17,75%	11,82%	18,21%
Aprovados	62,79%	67,35%	66,89%	68,18%	66,08%
Transferidos/Evadidos	15,99%	12,94%	15,36%	20,00%	15,71%
Quadro –10-b - Escola Estadual Marilís Pirotelli - Cascavel					
Alunos	Séries				total
	5ª	6ª	7ª	8ª	
Matriculados	226	215	251	188	880
Reprovados	12	19	35	13	79
Aprovados	177	165	175	135	652
Transferidos/Evadidos	37	31	41	40	149
Reprovados	5,31%	8,84%	13,94%	6,91%	8,98%
Aprovados	78,32%	76,74%	69,72%	71,81%	74,09%
Transferidos/Evadidos	16,37%	14,42%	16,33%	21,28%	16,93%
Quadro –10-c - C. E. Loureiro Fernandes - Curitiba					
Alunos	Séries				total
	5ª	6ª	7ª	8ª	
Matriculados	83	92	84	71	330
Reprovados	10	0	3	2	15
Aprovados	62	73	68	50	253
Transferidos/Evadidos	11	19	13	19	62
Reprovados	12,05%	0,00%	3,57%	2,82%	4,55%
Aprovados	74,70%	79,35%	80,95%	70,42%	76,67%
Transferidos/Evadidos	13,25%	20,65%	15,48%	26,76%	18,79%
Quadro –10-d - C. E. Flávio da Luz					
Alunos	Séries				total
	5ª	6ª	7ª	8ª	
Matriculados	259	400	404	237	1300
Reprovados	53	48	41	14	156
Aprovados	182	319	313	187	1001
Transferidos/Evadidos	24	33	50	36	143
Reprovados	20,46%	12,00%	10,15%	5,91%	12,00%
Aprovados	70,27%	79,75%	77,48%	78,9%	77,00%
Transferidos/Evadidos	9,27%	8,25%	12,38%	15,19%	11,00%

Os quadros –10-a,10-b,10-c,10-d, ilustrados acima, informam os alunos matriculados, o aproveitamento, a evasão e as transferências foram consolidados, pois há conflito de dados na escola no preenchimento do relatório oficial .

4.4. PROPOSTA DE MODELO PARA GESTÃO DE CUSTOS

Este tópico apresenta o modelo de ferramenta para ajudar nos controles já existentes nas unidades, de forma que possa ser padronizado, ter boa compreensão e se ajustar a uma possível ferramenta de alocação de custos. Por intermédio desta ferramenta, poderá ser verificada a necessidade orçamentária de cada unidade, averiguar as aplicações das transferências do tesouro estadual e federal, imputar custos desconhecidos e custos indiretos e ainda acompanhar aplicação e gestão dos recursos diretamente arrecadados pelas unidades. Para isso se busca entender um Sistema de Custos, a Construção de um Sistema de Custos e a definição da Atividade e Direcionador de Custo.

4.4.1. Sistemas de Custos

A construção de um sistema de custos para atender as unidades prestadoras de serviços públicos terá que ser planejada a partir de condições que se estabeleçam em novos paradigmas, sem estes, não haverá trilhas a ser seguida dentro das atividades executadas. Estas trilhas são oriundas da identificação dos direcionadores de custos que se correlacionam aos controles internos favorecendo em muito para que o acesso aos resultados não seja apenas para que se tenha conhecimento mas para possibilitar ferramentas e instrumentos que levem a uma releitura das informações, diferente da que se apresenta na execução do orçamento de cada uma das unidades. Será necessário verificar o que ocorre dentro das atividades de maneira quantificada e qualificada, e que se possa ter a função, subfunção, projetos e fonte de recursos apontando para a efetividade das ações de governo.

4.4.2 . Ociosidade e Exatidão

Os dados são do Portal Dia a Dia Educação, diferem pouco dos obtidos junto às escolas, pode explicar a razão de um custo elevado ou baixo, quadros -11-a, e – 11-b.

Quadro – 11-a - Indicativo da Ociosidade ou Exaustão na Escola por Turno - NRE – Cascavel										2004
Escola	Município	Séries	Turno	Turmas	Matriculas	Salas de Aula	Lotação Ideal	Capacidade	Índice Ocupação	Índice Ideal
Antonio F.F. Costa	Guaraniaçu	5ª	Manhã	4	121	4	120	140	13,57%	-0,83%
		6ª	Manhã	4	155	4	120	140	-10,71%	-29,17%
		7ª	Manhã	4	129	4	120	140	7,86%	-7,50%
		8	Manhã	3	96	3	90	105	8,57%	-6,67%
		5ª	Tarde	5	167	5	150	175	4,57%	-11,33%
		6ª	Tarde	4	142	4	120	140	-1,43%	-18,33%
		7ª	Tarde	4	119	4	120	140	15,00%	0,83%
		8ª	Tarde	3	80	3	90	105	23,81%	11,11%
Subtotal				31	1009	31	930	1085	7,00%	-8,49%
Escola	Município	Séries	Turno	Turmas	Matriculas	Salas de Aula	Lotação Ideal	Capacidade	Índice Ocupação	Índice Ideal
Marilis F. Pirotelli	Cascavel	5ª	Tarde	6	190	6	180	210	9,52%	-5,56%
		6ª	Manhã	2	80	2	60	70	-14,29%	-33,33%
		6ª	Tarde	3	105	3	90	105	0,00%	-16,67%
		7ª	Manhã	3	108	3	90	105	-2,86%	-20,00%
		7ª	Tarde	3	102	3	90	105	2,86%	-13,33%
		8ª	Manhã	3	99	3	90	105	5,71%	-10,00%
		8ª	Tarde	2	49	2	60	70	30,00%	18,33%
Subtotal				22	733	22	660	770	4,81%	-11,06%

Quadro – 11-b - Indicativo da Ociosidade ou Exaustão na Escola por Turno - Escolas de Curitiba – 2004										2004
Escola	Município	Séries	Turno	Turmas	Matriculas	Salas de Aula	Lotação Ideal	Capacidade	Índice Ocupação	Índice Ideal
Flávio da Luz	Curitiba	5ª	Tarde	6	244	6	210	400	-1,67%	-16,19%
		6ª	Tarde	10	369	10	350		7,75%	-5,43%
		7ª	Manhã	10	366	10	350	400	8,50%	-4,57%
		8ª	Manhã	6	215	6	210	240	10,42%	-2,38%
Loureiro Fernandes	Subtotal			22	1194	22	1120	1280	6,72%	-6,61%
	Curitiba	5ª	Tarde	3	72	3	90	105	31,43%	20,00%
		6ª	Tarde	3	76	3	90	105	27,62%	15,56%
		7ª	Tarde	3	72	3	90	105	31,43%	20,00%
		8	Tarde	2	58	2	60	70	17,14%	3,33%
	Subtotal			11	278	11	330	385	27,79%	15,76%

4.4.3. Forma Direta de distribuição dos Recursos

Nos quadros abaixo mostramos a representatividade dos alunos e a distribuição direta dos recursos aplicados e imputados nas unidades escolares, deixando de considerar para isso os valores encontrados para os Alunos Reprovados, esta condição foi experimentada a fim de ser ter os dois resultados, um para a média e outro para a proporção de uso e representatividade, como mostram os quadros -12 e -13 abaixo.

Quadro - 12 - Auxiliar para a proporção de alunos nos níveis de Períodos das classes em 2004

Classes	Fundamental		Fundamental		Médio		Especial		Total	Total
Estabelecimentos	Alunos de: 1ª a 4ª	%	Alunos de: 5ª a 8ª	%	Alunos de: 1ª a 3ª	%	* Pré-ensino * Eja	%	Alunos	%
Loureiro Fernandes	0	0%	330	27,50%	870	72,50%	0	0%	1200	100%
Flávio Da Luz	0	0%	1300	79,37%	338	20,63%	0	0%	1638	100%
Marilis Piretelli	0	0%	880	67,28%	428	32,72%	0	0%	1308	100%
Antonio F.F. Costa	0	0%	1197	68,36%	464	26,50%	90	5,14%	1751	100%
Total	0	0%	3707	62,86%	2100	36%	90	2%	5897	100%

Quadro - 13 - Demonstrativo da Aplicação dos Recursos sem o Item Alunos Reprovados - 2004

Custos		Séries: 5ª a 8ª do Ensino Fundamental									
Estabelecimentos	Custo Total	5ª Série	%	6ª Série	%	7ª Série	%	8ª Série	%	Total	%
Flávio da Luz	1.137.922	179.905	15,81%	277.880	24,42%	280.611	24,66%	164.657	14,47%	903.054	79,36%
Loureiro Fernandes	1.578.664	109.243	6,92%	120.925	7,66%	110.506	7,00%	93.456	5,92%	434.132	27,50%
Antônio F. F. Costa	2.037.610	400.390	19,65%	395.704	19,42%	340.892	16,73%	255.923	12,56%	1.392.910	68,36%
Marilis Pitotelli	1.654.498	285.897	17,28%	271.999	16,44%	317.498	19,19%	237.751	14,37%	1.113.146	67,28%
Total	6.408.695	975.436	15,22%	1.066.509	16,64%	1.049.508	16,38%	751.789	11,73%	3.843.245	59,97%
Total Curitiba	2.716.586	289.149	10,64%	398.806	14,68%	391.118	14,40%	258.114	9,50%	1.337.187	49,22%
Total Cascavel	3.692.109	686.287	18,59%	667.703	18,08%	658.390	17,83%	493.675	13,37%	2.506.057	67,88%

4.4.4. Atividade e Direcionador de Custo

A atividade definida foi o Ensino fundamental, alunos de 5ª a 8ª séries, tendo como principal direcionador o numero de alunos matriculados e como objetivo final os apurar os gastos de Pessoal, Custeios e de Capital, sendo que para isso busca-se o acumulado dos gastos no período, das principais despesas realizadas, tais como de pessoal e encargos, serviços prestados, material de consumo, material didático, transporte escolar, merenda escolar, fundo rotativo, pdde, aquisição de equipamentos, depreciação, custos indiretos e as imputações para locação e manutenção preventiva. Estas possíveis condições são apresentadas nas planilhas das escolas seqüenciadas e ilustradas nos quadros -14-a, -14-b, -14-c, -14-d e -15-a, -15b,-15-c,15-d, que possibilitam um modelo sistematizado para o controle e gestão de custos nas unidades escolares. Consideramos para o rateio, que é demonstrado nos quadros descritos, principalmente o numero de alunos, neste caso o grupo de 5ª a 8ª séries e sua representatividade no total de alunos, docência e pessoal de apoio. Foi determinada a área de uso para o grupo de interesse e considerado o peso, proporção de alunos reprovados para o repique deste custo como indireto, as demais questões ficam mais claras se observado o quadro -15-c que ilustra como se deu à participação no rateio, para se chegar aos valores que correspondem aos custos dos alunos da 5ª a 8ª séries. Importante observar que cada escola tem um índice para determinar qual é a sua participação na alocação dos custos indiretos, ele foi determinado a partir da verificação que mostra qual é o peso da escola no universo dos Núcleos Regionais de Educação.

Quadro – 14-a - Escola do Núcleo de Curitiba - Loureiro Fernandes - Bairro Ahú de Baixo - 2004

Rateio	Pessoal		Alunos			2004
	Funcionários	Professores	Alunos-5ª	Alunos-6ª	Alunos-7ª	Total
Pessoal - salários e encargos – QPPE/QPM	7	33	-	-	-	40
Pessoal - salários e encargos – TF57	0	2	-	-	-	2
Pessoal - CLT tempo (In) determinado - PSS	15	3	-	-	-	18
Área - m2	0	0	333,78	369,97	337,80	5067
Alunos matriculados	-	-	83	92	84	330
Alunos aprovados	-	-	62	73	68	253
Alunos reprovados	-	-	10	0	3	15
Evadidos/Transferidos	-	-	11	19	13	62
Proporcionalidade/água, luz, telefone e etc...			6,59	7,30	6,67	26,19
Proporcionalidade Alunos/Alunos			6,92	7,67	7,00	27,50
Pesos - proporcionalidade alunos reprovados	-	-	12,05	0,00	3,57	4,55
Totais	22	38	-	-	-	-

Quadro – 15-a - Itens para rateio	Alunos – Loureiro Fernandes - Curitiba				2004	Proporção	
	Alunos-5ª	Alunos-6ª	Alunos-7ª	Alunos-8ª	Total		
Pessoal - salários e encargos - QPM	160.632,48	178.050,46	162.567,81	137.408,51	638.659,25	Alunos=27,50%	
Pessoal - salários e encargos - QPE	48.161,13	53.383,42	48.741,38	41.198,07	191.484,00		
Pessoal - CLT tempo (In) determinado - PSS/TF57	24.199,20	26.823,21	24.490,75	20.700,52	96.213,68		
Locação do Prédio - Imputação	28.344,63	31.418,14	28.686,13	24.246,61	430.291,95		
Manutenção Preventiva - Imputação	1.441,68	1.598,01	1.459,05	1.233,25	21.885,79		
Mobiliário - móveis	-1.910,15	-2.117,28	-1.933,17	-1.633,99	28.997,52	Todos=26,19%	
Mobiliário - equipamentos	-341,49	-378,52	-345,60	-292,12	5.184,04		
Mobiliário - utensílios	-317,63	-352,07	-321,46	-271,71	4.821,88		
Merenda	679,88	753,60	688,07	581,58	9.829,55		
Fundo Rotativo	1.441,68	1.598,01	1.459,05	1.233,25	21.885,79		
PDDE - equipamentos	26,09	28,91	26,40	22,31	396,00	Fundamental=100%	
PDDE - material de consumo	104,34	115,66	105,60	89,26	1.584,00		
APMF	1.583,40	1.755,10	1.602,48	1.354,48	24.037,18		
Água	1.310,00	1.452,05	1.325,78	1.120,60	19.886,71		
Luz	1.714,30	1.900,18	1.734,95	1.466,45	26.024,24		
Telefone	189,37	209,90	191,65	161,99	2.874,72	89446	
Livro Didático	2.340,60	2.594,40	2.368,80	2.002,20	9.306,00		
Transporte Escolar	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	4,70%	
Depreciação do Imóvel	9.070,27	10.053,80	9.179,55	7.758,91	137.693,30		
Depreciação de Móveis, Equipamentos e Utensílios	256,93	284,79	260,02	219,78	3.900,34	Aluno Ano	
Total	278.926,69	309.171,75	282.287,25	238.599,94	1.108.985,64		
Alunos reprovados sem repique	33.605,63	0,00	10.081,69	6.721,13	50.408,44		3.593,84
SEED	1.764,03	1.955,32	1.785,29	1.508,99	7.013,63		
FUNDEPAR	243,58	269,99	246,51	208,36	968,44		
Núcleos	2.039,30	2.260,43	2.063,87	1.744,46	8.108,05		
PMPR - PEC	2.636,66	2.922,56	2.668,42	2.255,45	10.483,09		
TOTAL	319.215,88	316.580,04	299.133,03	251.038,33	3.593,84	299,49	

A escola Loureiro Fernandes, quadro –14-a e -15-a, situada no bairro Ahú de Baixo em Curitiba, apresenta algumas características que foram ilustradas em quadros anteriores mas que no momento de apurarmos os custos experimentais para verificarmos como se comportam as variáveis que indicam o custo dos investimentos ali aplicados, considerando-se todas as possíveis condições que somente a ela podemos imputar e demonstrar, mostrou-se de acordo com as informações abaixo, a informar ainda que esta escola oferece o café da manhã, o almoço e o jantar para os seus alunos mais carentes e aos que são oriundos da região metropolitana.

- a)-Tinha 1.200 alunos, dos quais 330 eram de 5^a a 8^a séries, representado 27,50% entre os alunos e 26,19% do pessoal na escola
- b)- Área construída de 5.067 m², coube aos alunos de 5^a a 8^a séries, 1.327,07 m²
- c)- Tem boa distribuição de metro quadrado por aluno
- d)- Escola de Porte 6 – definido pelo número de alunos matriculados
- e)- A escola alocou 4,70% dos custos indiretos para os alunos de 5^a a 8^a séries
- d)- Índice de ociosidade alto, o que eleva o custo médio por aluno
- e)- Índice de reprovação considerado baixo, foi de 4,55%
- f)- Custo Médio por aluno sem a imputação, quadro –13, = R\$ 1.315,55/ano
- g)-Custo Médio por aluno apresentado no modelo, quadro –15-a, = R\$ 3.593,84/ano

Quadro – 14-b - Escola do Núcleo de Curitiba - Flávio da Luz - Bairro Sítio Cercado - 2004							
Rateio	Pessoal		Alunos				2004
	Funcionários	Professores	Alunos-5ª	Alunos-6ª	Alunos-7ª	Alunos-8ª	Total
Pessoal – salários e obrigações patronais - QPPE/QPM	1	12	-	-	-	-	13
Pessoal - contrato por tempo indeterminado -TF57...	0	12	-	-	-	-	12
Pessoal - contrato por tempo determinado - PSS	23	22	-	-	-	-	45
Área – m2	0	0	308,89	477,05	481,82	282,65	2037
Alunos matriculados	-	-	259	400	404	237	1300
Alunos aprovados	-	-	182	319	313	187	1001
Alunos reprovados	-	-	53	48	41	14	156
Evadidos/Transferidos	-	-	24	33	50	36	143
Proporcionalidade/água, luz, telefone e etc...			15,16	23,42	23,65	13,88	76,11
Proporcionalidade Alunos/Alunos			15,81	24,42	24,66	14,47	79,37
Pesos - proporcionalidade alunos reprovados	-	-	20,46	12,00	10,15	5,91	12,00
Totais	24	46	-	-	-	-	-

Quadro – 15-b - Itens para rateio	Alunos - Flávio da Luz - Curitiba				2004	Proporção
	Alunos-5ª	Alunos-6ª	Alunos-7ª	Alunos-8ª	Total	
Pessoal - salários e obrigações patronais - QPM	49.442,22	76.358,64	77.122,23	45.242,49	248.165,58	Alunos=79,37%
Pessoal - salários e obrigações patronais - QPE	3.089,27	4.771,08	4.818,79	2.826,86	15.506,00	
Pessoal-contrato por tempo (In) determinado - PSS/TF57	68.453,57	105.719,80	106.776,99	62.638,98	343.589,34	
	19.799,87	30.578,96	30.884,75	18.118,03	130.572,14	
	3.576,18	5.523,06	5.578,29	3.272,41	23.583,48	
Manutenção Preventiva - Imputação	-9.699,51	-14.979,94	-15.129,74	-8.875,62	63.964,35	Todos=76,11%
Mobiliário - móveis	-3.451,76	-5.330,91	-5.384,22	-3.158,56	22.762,97	
Mobiliário - equipamentos	-264,61	-408,67	-412,76	-242,14	1.745,02	
Merenda	2.372,65	3.664,33	3.700,97	2.171,12	15.005,43	13,88
Fundo Rotativo	3.576,18	5.523,06	5.578,29	3.272,41	23.583,48	
PDDE - equipamentos	255,90	395,22	399,17	234,17	1.687,58	15,16
PDDE - material de consumo	1.023,61	1.580,87	1.596,68	936,67	6.750,32	
APMF	3.494,68	5.397,19	5.451,16	3.197,83	23.046,00	18,23
Água	2.167,81	3.347,97	3.381,45	1.983,67	14.295,85	
Luz	2.258,52	3.488,06	3.522,94	2.066,68	14.894,02	30,77
Telefone	795,24	1.228,17	1.240,45	727,69	5.244,29	
Livro Didático	7.303,80	11.280,00	11.392,80	6.683,40	36.660,00	89446
Transporte Escolar	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
Depreciação do Imóvel	8.536,98	13.184,52	13.316,37	7.811,83	56.297,91	18,51%
Depreciação de Móveis, Equipamentos e Utensílios	1.341,59	2.071,95	2.092,67	1.227,63	8.847,23	
Total	164.072,20	253.393,37	255.927,30	150.135,57	823.528,44	Aluno Ano
Alunos reprovados sem repique	33.574,62	30.407,20	25.972,82	8.868,77	98.823,41	Aluno Ano
SEED	5.504,64	8.501,37	8.586,39	5.037,06	27.629,46	769,19
FUNDEPAR	760,08	1.173,86	1.185,60	695,51	3.815,05	
Núcleos	6.363,59	9.827,94	9.926,21	5.823,05	31.940,79	
PMPR - PEC	2.831,15	4.372,43	4.416,16	2.590,67	14.210,41	64,10
TOTAL	213.106,28	307.676,17	306.014,48	173.150,63	769,19	

A escola Flávio da Luz, quadro –14-b e -15-b, situada no bairro Sítio Cercado em Curitiba, apresenta características diferentes da unidade Loureiro Fernandes, os seus alunos, na totalidade, são do próprio bairro ou do entorno, os professores e funcionários é que se deslocam de outros bairros. As informações ilustradas em quadros anteriores e que indicam o comportamento dos investimentos ali aplicados coletados durante o período da pesquisa e busca de dados, apresentou as seguintes informações oriundas como resultado do trabalho experimental e que são demonstradas abaixo.

- a)-Tinha 1.638 alunos, dos quais 1300 eram de 5^a a 8^a séries, representado 79,37% entre os alunos e 76,11% do pessoal na escola
- b)- Área construída de 2.037 m², coube aos alunos de 5^a a 8^a séries, 1.550,41 m²
- c)- É baixa a distribuição de metro quadrado por aluno
- d)- Escola de Porte 8 – definido pelo número de alunos matriculados
- e)- A escola alocou 18,51% dos custos indiretos para os alunos de 5^a a 8^a séries
- d)- Índice de exaustão alto, o que abaixa o custo médio por aluno
- e)- Índice de reprovação considerado médio, foi de 12,00%
- f)- Custo Médio por aluno sem as imputações, quadro –13, = R\$ 694,65/ano
- g)-Custo Médio por aluno apresentado no modelo, quadro –15-b, = R\$ 769,19/ano

Quadro –14-c - Escolas do Núcleo de Cascavel - Antonio F. F. Costa - Guaraniaçu							
Rateio	Pessoal		Alunos				2004
	Funcionários	Professores	Alunos-5ª	Alunos-6ª	Alunos-7ª	Alunos-8ª	Total
Pessoal - salários e obrigações patronais - QPPE/QPM	27	50	-	-	-	-	77
Pessoal - contrato por tempo indeterminado - TF57...	0	6	-	-	-	-	6
Pessoal - contrato por tempo determinado - PSS	0	5	-	-	-	-	5
Área - m2							
Alunos matriculados	0	0	700,72	692,57	596,83	448,13	3746
	-	-	344	340	293	220	1197
Alunos aprovados	-	-	216	229	196	150	791
Alunos reprovados	-	-	73	67	52	26	218
Evadidos/Transferidos	-	-	55	44	45	44	188
Proporcionalidade/água, luz, telefone e etc...	-	-	18,71	18,49	15,93	11,96	65,09
Proporcionalidade professores alunos/alunos	-	-	19,65	19,42	16,73	12,56	68,36
Pesos - proporcionalidade alunos reprovados	-	-	21,22	19,71	17,75	11,82	18,21
Totais	27	61	-	-	-	-	-

Quadro – 15-c - Itens para rateio	Alunos - Antonio F. F. Costa - Guaraniaçu				2004		Proporção
	Alunos-5ª	Alunos-6ª	Alunos-7ª	Alunos-8ª	Total		
Pessoal - salários e obrigações patronais - QPM	337.104,55	333.184,73	287.126,84	215.590,12	1.173.006,24	100%	Alunos=68,36%
Pessoal - salários e obrigações patronais - QPE	32.125,06	31.751,51	27.362,33	20.545,10	111.784,00	100%	12,56
Pessoal-contrato por tempo (ln) determinado - PSS/TF57	40.611,15	40.138,93	34.590,31	25.972,25	141.312,64	100%	16,73
Locação do Prédio - Imputação	32.989,44	32.605,84	28.098,57	21.097,90	176.359,26	65,09%	19,42
Manutenção Preventiva - Imputação	5.357,91	5.295,60	4.563,57	3.426,57	28.642,99	65,09%	19,65
Mobiliário - móveis	-5.287,32	-5.225,84	-4.503,45	-3.381,43	28.265,67	65,09%	Todos=65,09%
Mobiliário - equipamentos	-989,36	-977,85	-842,68	-632,73	5.289,03	65,09%	11,96
Mobiliário - utensílios	-501,86	-496,03	-427,46	-320,96	2.682,93	65,09%	15,93
Merenda	6.261,80	6.188,99	5.333,45	4.004,64	31.873,28	68,36%	18,49
Fundo Rotativo	5.357,91	5.295,60	4.563,57	3.426,57	28.642,99	65,09%	18,71
PDDE - equipamentos	309,94	306,33	263,99	198,22	1.656,90	65,09%	Fundamental=100%
PDDE - material de consumo	1.239,75	1.225,33	1.055,95	792,86	6.627,60	65,09%	18,38
APMF	2.878,66	2.845,19	2.451,88	1.841,00	15.389,11	65,09%	24,48
Água	2.970,93	2.936,39	2.530,47	1.900,01	15.882,39	65,09%	28,40
Luz	3.726,69	3.683,36	3.174,19	2.383,35	19.922,65	65,09%	28,74
Telefone	792,54	783,33	675,04	506,86	4.236,88	65,09%	X = 31509
Livro Didático	9.700,80	9.588,00	8.262,60	6.204,00	33.755,40	100%	
Transporte Escolar	18.246,66	18.034,49	15.541,48	11.669,37	63.492,00	100%	18,38%
Depreciação do Imóvel	19.822,12	19.591,63	16.883,37	12.676,94	105.967,66	65,09%	
Depreciação de Móveis, Equipamentos e Utensílios	677,85	669,97	577,36	433,51	3.623,76	65,09%	
Total	513.395,21	507.425,50	437.281,38	328.334,14	1.786.436,23	Aluno Ano	Aluno Mês
Alunos reprovados sem repique	108.947,24	99.992,67	77.606,25	38.803,13	325.349,29	1.826,75	152,23
SEED	7.311,18	7.226,17	6.227,26	4.675,75	25.440,36		
FUNDEPAR	1.009,52	997,78	859,85	645,62	3.512,78		
Núcleos	13.184,12	13.030,82	11.229,50	8.431,71	45.876,14		
PMPR - PEC	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00		
TOTAL	643.847,27	628.672,93	533.204,24	380.890,36	1.826,75		

A escola Antonio F. F. Costa, do Núcleo Regional de Cascavel, situada na cidade Guaraniaçu, quadros -14-c e -15-c, situada no bairro centro, os seus alunos são todos de moradores da própria cidade, o mesmo ocorrendo com o corpo de professores e funcionários. As informações ilustradas em quadros anteriores e que indicam o comportamento dos investimentos ali aplicados são complementado com os dados abaixo.

- a)-Tinha 1.638 alunos, dos quais 1300 eram de 5^a a 8^a séries, representado 79,37% entre os alunos e 76,11% do pessoal na escola
- b)- Área construída de 3.746 m², coube aos alunos de 5^a a 8^a séries, 2.438,25 m²
- c)- É média a distribuição de metro quadrado por aluno
- d)- Escola de Porte 8 – definido pelo número de alunos matriculados
- e)- A escola alocou 18,51% dos custos indiretos para os alunos de 5^a a 8^a séries
- d)- Índice de exaustão médio, o que abaixa o custo médio por aluno
- e)- Índice de reprovação considerado alto, foi de 18,21%
- f)- Custo Médio por aluno sem a imputação, quadro -13, = R\$ 1.163,66/ano
- g)-Custo Médio por aluno apresentado no modelo, quadro -15-c, = R\$ 1.826,75/ano

Quadro –14-d - Escolas do Núcleo de Cascavel - Marilís Pirofelli - Cascavel							
Rateio	Pessoal		Alunos				2004
	Funcionários	Professores	Alunos-5ª	Alunos-6ª	Alunos-7ª	Alunos-8ª	Total
Pessoal - salários e obrigações patronais - QPPE/QPM	2	40	-	-	-	-	42
Pessoal - contrato por tempo indeterminado - TF57...	0	5	-	-	-	-	5
Pessoal - contrato por tempo determinado - PSS	18	7	-	-	-	-	25
Área - m2	0	0	403,36	383,73	447,98	335,54	2463
Alunos matriculados	-	-	226	215	251	188	880
Alunos aprovados	-	-	177	165	175	135	652
Alunos reprovados	-	-	12	19	35	13	79
Evadidos/Transferidos	-	-	15	10	11	5	41
Proporcionalidade/água, luz, telefone e etc...	-	-	16,38	15,58	18,19	13,62	63,77
Proporcionalidade professores funcionários e funcionários	-	-	17,28	16,44	19,19	14,37	67,28
Pesos - proporcionalidade alunos reprovados	-	-	5,31	8,84	13,94	6,91	8,98
Totais	20	52	-	-	-	-	-

Quadro – 15-d - Itens para rateio	Alunos - Marilis Piretelli - Cascavel				2004		Proporção
	Alunos-5ª	Alunos-6ª	Alunos-7ª	Alunos-8ª	Total		
Pessoal - salários e obrigações patronais - QPM	250.587,17	238.390,45	278.306,99	208.453,05	975.737,66	8ª	Alunos=67,28%
Pessoal - salários e obrigações patronais - QPE	8.046,11	7.654,49	8.936,17	6.693,23	31.330,00	7ª	14,37
Pessoal-contrato por tempo (In) determinado - PSS/TF57	31.461,95	29.930,62	34.942,26	26.171,89	122.506,72	6ª	19,19
	34.256,90	32.589,53	38.046,39	28.496,89	209.179,33	5ª	16,44
	3.233,47	3.076,09	3.591,16	2.689,79	19.744,21		17,28
	-5.478,92	-5.212,25	-6.084,99	-4.557,69	33.455,35		Todos=63,77%
	-457,69	-435,42	-508,32	-380,74	2.794,76	8ª	13,62
Mobiliário - móveis	-435,41	-414,22	-483,58	-362,20	2.658,70	7ª	18,19
Mobiliário - equipamentos	2.889,66	2.749,02	3.209,32	2.403,79	16.724,25	6ª	15,58
Mobiliário - utensílios	3.233,47	3.076,09	3.591,16	2.689,79	19.744,21	5ª	16,38
Merenda	203,29	193,39	225,77	169,10	1.241,30		Fundamental=100%
Fundo Rotativo	813,14	773,56	903,09	676,42	4.965,20	8ª	21,36
PDDE - equipamentos	7.041,41	6.698,69	7.820,33	5.857,46	42.996,22	7ª	28,52
PDDE - material de consumo	2.158,79	2.053,72	2.397,60	1.795,81	13.182,00	6ª	24,43
APMF	2.096,11	1.994,08	2.327,98	1.743,66	12.799,24	5ª	25,68
Água	306,10	291,20	339,96	254,63	1.869,11		X = 31509
Luz	6.373,20	6.063,00	7.078,20	5.301,60	24.816,00		13,51%
Telefone	2.166,52	2.061,07	2.406,18	1.802,24	8.436,00		
Livro Didático	11.033,25	10.496,23	12.253,74	9.178,10	67.371,16		
Transporte Escolar	637,20	606,19	707,69	530,06	3.890,88		
Depreciação de Móveis, Equipamentos e Utensílios	360.165,73	342.635,54	400.007,08	299.606,89	1.402.415,24	Aluno Ano	Aluno Mês
Total	19.123,84	30.279,42	55.777,88	20.717,50	125.898,64		
Alunos reprovados sem repique	4.803,28	4.569,49	5.334,61	3.995,65	18.703,02	1.825,66	152,14
SEED	663,23	630,95	736,60	551,71	2.582,50		
FUNDEPAR	8.661,66	8.240,08	9.619,81	7.205,28	33.726,82		
Núcleos	5.972,98	5.682,26	6.633,70	4.968,67	23.257,61		
PMPR - PEC	399.390,72	392.037,73	478.109,68	337.045,70	1.825,66		
TOTAL							

A escola Marilis Pirottelli, quadro –14-d e -15-d, situada no bairro Boa Vista em Cascavel, os seus alunos, na totalidade, são do próprio bairro ou do em torno, os professores e funcionários é que se deslocam de outros bairros. As informações ilustradas em quadros anteriores e que indicam o comportamento dos investimentos ali aplicados apresenta as seguintes informações.

- a)-Tinha 1.308 alunos, dos quais 880 eram de 5^a a 8^a séries, representado 67,28% entre os alunos e 63,77% do pessoal na escola
- b)- Área construída de 2.463 m², coube aos alunos de 5^a a 8^a séries, 1,570,6 m²
- c)- É média a distribuição de metro quadrado por aluno
- d)- Escola de Porte 7 – definido pelo número de alunos matriculados
- e)- A escola alocou 13,51% dos custos indiretos para os alunos de 5^a a 8^a séries
- d)- Índice de exaustão alto, o que abaixa o custo médio por aluno
- e)- Índice de reprovação considerado médio, foi de 8,98%
- f)- Custo Médio por aluno sem as imputações, quadro –13b, = R\$ 1.264,94/ano
- g)-Custo Médio por aluno apresentado no modelo, quadro –15b, = R\$ 1.825,66/ano

5. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Este trabalho apresenta um modelo que apropria e orienta na gestão escolar de custos, permitindo avaliar os investimentos destinados às escolas da rede estadual, concentrou-se no ensino fundamental, alunos da 5ª à 8ª séries, sendo que o período apurado foi o de 2004, pois as informações e dados necessários ao desenvolvimento do mesmo ainda se encontravam nas dependências das escolas e dos demais Órgãos diretamente vinculados à Educação.

O arranjo das informações e dos demais dados coletados nos Órgãos e nas unidades escolares, possibilitou uma ordenação em planilhas, com um formato possível de ser sistematizado, primeiramente pelo acumulado anual, mas também sendo possível de ser apurado mensalmente. O planilhamento destas unidades demonstra que a condição mais apropriada para ser empregada é o rateio pelo número de alunos matriculados, obedecendo às regras elementares.

Ainda nas planilhas foram lançadas informações para um rateio experimental, que pode exceder pela tentativa de inovar em aspectos não usuais na contabilidade pública ou, ser de desconhecida aplicação, tais como as das imputações para locação do prédio e da manutenção preventiva (custo oportunidade) ou ainda para a questão que se remete às despesas de depreciação, que foram adotadas, mas que antes precisaram receber as condições que são as de levantar e reavaliar o patrimônio destas unidades, tanto a estrutura predial e os valores de mercado como já se verificou no Quadro 4, laudo 073/05 da Secretaria de Obras Públicas ou ainda os valores do mobiliário e as aquisições do período informado pela FUNDEPAR.

Foram apresentada (ver quadros) as informações necessárias ao entendimento dos procedimentos adotados no rateio e alocação dos valores imputados como custo indireto, dentro da proporção, que cada unidade representa no universo da atividade gestores da educação pública.

Para a construção do planilhamento, com o objetivo a um sistema de Custos, foi mister que se tivesse conhecimento sobre a estrutura das unidades, dos processos e serviços realizados dentro da atividade oferecida e de como organizar as informações para que recebesse o tratamento que definiu um método que antecedeu ao modelo que aponta o quanto custa à prestação de serviços dentro da unidade escolar.

Identificado os itens e apropriado os recursos na proporção desejada para se chegar aos resultados que interessam, o objetivo agora é aprimorar o modelo experimental para que possa contribuir na gestão de custos, auxiliando na avaliação dos ambientes escolares da rede estadual, servindo de referência para que possa também ser averiguado quanto à composição dos orçamentos por Atividade, pois trata de grandes itens como: pessoal, custeios e os investimentos.

É certo também que a partir desta ferramenta, outras possam surgir para aprimorar as variáveis trabalhadas e as demais questões que passam pelo patrimônio, dando a estes, um enfoque de atualidade, tratando os de reavaliar e depreciar os valores para uma vigência mais atual, além de imputar novas condições, que se julguem necessárias, como a manutenção preventiva e o custo de locação. Será preciso ainda, dar continuidade e tratamento significativo para alocação ao modelo, na proporção em que corresponde a parte que se vincula diretamente a Educação: SEED, FUNDEPAR, Núcleos e a Patrulha Escolar. Estes últimos numa suposição que possam ser os custos indiretos e os anteriores, verificados nas

unidades escolares, os custos diretos, ficando em aberto a questão sobre os alunos que reprovam ou abandonam a escola.

Recomendamos, ainda com cautela, este modelo para ser usado na aplicação prática de controle, verificação e consolidação das necessidades orçamentárias e financeiras das unidades escolares, podendo o mesmo acompanhar e apontar os valores aplicados por aluno num determinado nível e período, além de implicar na questão relevante que é a atualização dos bens públicos e que necessitam de sistema próprio de controle e avaliação e de depreciação para que esteja de acordo a uma realidade vigente.

Este modelo de trabalho não tem caráter definitivo, por tanto as pesquisas e objetivo almejado prosseguem numa constante. Momentaneamente o consolidamos de forma que possa ser conhecido e melhorado enquanto for recorrente em sua proposta de investigar, analisar, questionar, implementar e prover facilidades que agreguem conceito e prática aplicável.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALONSO, Marcos. **Custos no Serviço Público**. Brasília: Escola Nacional de Administração Pública - ENAP, 1999

COGAN, Samuel. **ABC, A Poderosa Estratégia Empresarial**. São Paulo: Editora Pioneira, 1995.

PADOVESE, Clovis Luis, **Contabilidade Gerencial**. 3ª edição, São Paulo: Editora Atlas, 2000.

FIGUEIREDO, Sandra, CAGGIANO, Paulo César. **Controladoria, Teoria e Prática**. São Paulo: Editora Atlas, 1993.

FIGUEIREDO, Sandra, CAGGIANO, Paulo César. **Controladoria, Teoria e Prática**, 2ª edição, São Paulo: Editora Atlas, 1997.

FILHO, Carlos Ramos Miranda, **Sistemas de Custos na Administração Pública**, Salvador: Dissertação de Mestrado, 2003.

JIAMBALVO, James, **Contabilidade Gerencial**, Rio de Janeiro: Livros Técnicos e Científicos, Editora S.A. 2002

HORNGREN, T. Charles, FOSTER, George, DATAR, M. Srikant. **Contabilidade de Custos**. Rio de Janeiro: Livros Técnicos e Científicos, Editora S.A. 9ª Edição, 2004.

LUPORINI, Carlos Eduardo Mori, PINTO, Nelson Martins. **Sistemas Administrativos**, São Paulo: Editora Atlas, 1986.

MACHADO JR., J. TEIXEIRA, Reis, Heraldo da Costa. **A Lei 4.320 Comentada**. IBAM, 1990.

MATOS, Edemê de. **Estudo de Caso: Medição e Análise de Gastos**. Curitiba: SEED e FUNDEPAR, 1980.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 7ª edição. São Paulo: Editora Atlas, 2000

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC, Custeios Baseado em Atividades**. São Paulo, Editora Atlas, 1994.

PEIXE, Blênio César Severo. **Finanças Públicas: Controladoria Governamental**. Curitiba, Editora Juruá, 2002

SELLTIZ / JAHODA / DEUTSCH / COOK. **Métodos de Pesquisa nas Relações Sociais**. São Paulo: Editora Pedagógica e Universitária, 1974.

AMVAP, Associação dos Municípios do Vale do Rio Paraíba. **Manual do Custo Aluno**. Minas Gerais: 2002.